

MINISTERUL ÎNVĂȚĂMÎNTULUI ȘI ȘTIINȚEI

MANDA BARBU

GHEORGHE IALOMÎȚEANU

CONTABILITATE COMERCIALĂ

Manual pentru clasele a IX-a și a X-a, licee economice,
administrative și de servicii, profilul comerț
și alimentație publică

EDITURA DIDACTICĂ ȘI PEDAGOGICĂ, R.A. – BUCUREȘTI, 1992

MINISTERUL ÎNVĂȚĂMÎNTULUI ȘI ȘTIINȚEI

prof. Manda Barbu

prof. Gheorghe Ialomițeanu

CONTABILITATE COMERCIALĂ

Manual pentru clasele a IX-a și a X-a, licee economice
administrative și de servicii, profilul comerț
și alimentație publică



EDITURA DIDACTICĂ ȘI PEDAGOGICĂ, R.A.,
BUCUREȘTI - 1992

Manualul este revizuit pe baza programei școlare aprobată de Ministerul Învățământului și Științei cu nr. 38610/1991

Revizia s-a realizat astfel:

Clasa a IX-a

prof. Gheorghe Ialomîțeanu, cap. : I, II

Clasa a X-a

prof. Manda Barbu, cap. : III—VII

ISBN 973-30-2241-1

Redactor: LUCIA BARNA

Tehnoredactor: ANA ȚIMPĂU



CLASA A IX-A

CAPITOLUL I

PATRIMONIUL AGENȚILOR ECONOMICI ȘI EVALUAREA ELEMENTELOR PATRIMONIALE

1. PATRIMONIUL SUB RAPORT ECONOMIC ȘI JURIDIC

Orice persoană fizică sau juridică care dispune de bunuri economice are asupra acestora drepturi și obligații. Asupra bunurilor economice rezultate din propria muncă există dreptul de proprietate. Dacă, însă o persoană folosește bunuri aparținând altor persoane, are față de acestea obligații. Deci dreptul de proprietate și obligațiile unei persoane față de bunurile folosite, sînt în funcție de proveniența lor.

Exemple. a) Se presupune că o persoană fizică are dreptul de proprietate asupra unui imobil în valoare de 1 000 000 lei, iar dreptul de proprietate valoric ar trebui să fie tot de 1 000 000 lei. Deci va fi :

Valoarea imobilului = Dreptul de proprietate asupra imobilului
1 000 000 lei 1 000 000 lei

b) O persoană juridică a împrumutat de la o unitate bancară suma de 900 000 lei, creîndu-și obligații față de aceasta. Suma de 900 000 lei primită de persoana juridică trebuie să fie egală cu valoarea obligației față de unitatea bancară. Se poate stabili următoarea relație :

Mijloace bănești = Obligația restituirii la termenul stabilit
900 000 lei 900 000 lei

c) Dacă o persoană juridică are dreptul de proprietate asupra unei clădiri în valoare de 1 600 000 lei și obligații pentru mărfurile primite în valoare de 800 000 lei, există următoarele egalități :

Valoarea imobilului = Dreptul de proprietate asupra imobilului
1 600 000 lei 1 600 000 lei

Valoarea mărfurilor = Obligația de a plăti contravaloarea mărfurilor primite
800 000 lei 800 000 lei

sau :

Valoarea imobilului = Dreptul de proprietate și obligații bănești și a mărfurilor
2 400 000 lei 2 400 000 lei

Deci, o persoană poate dispune de bunuri economice rezultate din propria muncă, avînd asupra lor dreptul de proprietate și poate primi bunuri de la alte persoane avînd obligații bănești. Sub formă de egalitate această situație se prezintă astfel :

Valoarea bunurilor economice = Dreptul de proprietate și obligații bănești

Patrimoniul, în general, cuprinde bunurile economice de care se dispune și asupra cărora există drepturi și obligații. Pentru ca bunurile să fie elemente patrimoniale trebuie să îndeplinească concomitent două condiții:

- să fie utile omului;
- să aparțină persoanelor fizice sau juridice.

Totalitatea bunurilor utilizate pentru satisfacerea nevoilor unei persoane fizice sau juridice, indiferent de proveniență, formează **patrimoniul economic**.

Drepturile și obligațiile unei persoane fizice sau juridice asupra bunurilor pe care le folosește formează **patrimoniul juridic**.

Bunurile economice, în funcție de proveniență, îmbracă două forme:

— **bunuri proprii**, bunuri folosite de o persoană în baza dreptului de proprietate;

— **bunuri străine**, bunuri folosite de o persoană în urma stabilirii unor obligații financiare.

Dacă din patrimoniul unei persoane se scad obligațiile sale bănești, se obține **patrimoniul net**, sub forma următoarei egalități:

Bunuri economice = Dreptul de proprietate.

Patrimoniul care se prezintă sub forma următoarei egalități: Bunuri economice = Dreptul de proprietate și obligații bănești se mai numește **patrimoniul brut sau total**.

Agentul economic, indiferent de proprietatea și activitatea pe care o desfășoară (producție, comercială sau financiară), dispune de un patrimoniu diferit de cel al persoanelor care îl compun.

Patrimoniul agentului economic îl formează bunurile economice de care dispune și asupra cărora are drepturi și obligații.

Exemple. a) Patrimoniul unui agent economic este compus din următoarele bunuri:

— clădiri	800 000 lei
— mijloace bănești	120 000 lei
— mobilier	90 000 lei
— ambalaje	15 000 lei
— mărfuri	300 000 lei

Presupunând că agentul economic are dreptul de proprietate în valoare de 900 000 lei și angajamente financiare (obligații) de 425 000 lei, structura patrimoniului se poate reprezenta astfel:

Patrimoniul agentului economic

Bunuri economice (în lei)		Drepturi și obligații (în lei)	
Clădiri	800 000	Dreptul de proprietate (capital propriu)	900 000
Mobilier	90 000	Obligații bănești	425 000
Ambalaje	15 000		
Mărfuri	300 000		
Mijloace bănești	120 000		
Total	1 325 000	Total	1 325 000

b) Să se calculeze patrimoniul net în baza următoarelor date:

- patrimoniul brut 1 500 000 lei;
- valoarea obligațiilor 550 000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Activele agenților economici în funcție de perioada exploatării pot fi grupate astfel : *active imobilizate și active circulante.*

Exemplu. Un agent economic investește într-o afacere disponibilități bănești de 1 000 000 lei la 10 ianuarie a.c., iar recuperarea sumei respective se efectuează peste un an de la data utilizării. Din 10 ianuarie a.c. până în momentul recuperării rezervelor financiare investite, se transformă în mijloace bănești imobilizate.

- imobilizări corporale ;
- imobilizări necorporale ;
- imobilizări financiare.

- mijloace fixe ;
- imobilizări neterminate (în curs) ;
- terenuri.

Referitor la valoarea de înregistrare a mijloacelor fixe, prin norme legale, pot apare modificări în funcție de nivelul prețurilor. În schimb, durata de funcționare a mijloacelor fixe nu poate fi redusă sub un an deoarece aceste bunuri materiale sînt considerate imobilizări.

Prin *amortizarea* mijloacelor fixe se înțelege includerea în cheltuielile agentului economic a părții care se consumă din valoarea mijloacelor fixe aflate în funcțiune.

5

Să se stabilească partea din valoarea mijloacelor fixe care se include în cheltuielile agentului economic în anul 1991.

$$\text{Amortizarea anuală} = \frac{2\,000\,000 \times 15}{100} = 300\,000 \text{ lei}$$

Imobilizări neterminate sînt acele imobilizări materiale care necesită unele lucrări în vederea punerii în funcțiune și sînt considerate imobilizări în curs de fabricație; de exemplu: construcții în curs de finalizare etc.

Terenurile apar ca elemente patrimoniale în momentul achiziționării de către agentul economic, iar utilizarea se efectuează în baza dreptului de proprietate. Recuperarea mijloacelor bănești investite în terenuri se realizează în momentul vânzării acestora.

● *Imobilizările necorporale* sînt acele imobilizări nereprezentate prin bunuri concrete, fiind considerate valori nemateriale, reprezentate printr-un document juridic sau comercial.

În vederea stabilirii cît mai exacte a profitului obținut de agentul economic ar fi necesar ca recuperarea cheltuielilor care îmbracă forma imobilizărilor necorporale, să se efectueze în cote egale pe calea amortizării. Din imobilizările necorporale fac parte următoarele elemente patrimoniale:

- cheltuieli de înființare;
- concesiuni, brevete, licențe, mărci;
- fond comercial.

Cheltuielile de înființare cuprind cheltuielile pentru constituirea agentului economic, publicitatea înființării etc.; de exemplu: cheltuielile efectuate pentru înmatricularea agentului economic în registrul comerțului.

Concesiunile reprezintă dreptul pe care-l acordă statul unei persoane fizice sau juridice în vederea exploatării unor servicii publice sau bunuri ale statului în schimbul unei redevențe. De exemplu, obligațiile unei persoane juridice pentru dreptul de exploatare a unei fabrici aparținînd statului pe o perioadă de 20 de ani sînt în valoare de 4 000 000 lei. Achitarea acestor obligații se efectuează în cote egale, și anume:

$$\frac{4\,000\,000}{20} = 200\,000 \text{ lei anual,}$$

Brevetul de invenție reprezintă documentul prin care se recunoaște unei persoane fizice sau juridice dreptul asupra unei anumite invenții.

Licența reprezintă autorizația obținută de o persoană juridică de la organele statului, pentru import sau export de mărfuri și dreptul obținut de un agent economic de a folosi sau valorifica o invenție de la autorul acesteia. De exemplu, un agent economic obține dreptul de a folosi conținutul unei invenții de la autorul acesteia pe termen de 2 ani, în scopul fabricării unor produse finite și al comercializării acestora, plătiind 100 000 lei. Aceste cheltuieli, efectuate de agentul economic în scopul obținerii licenței, vor fi recuperate în termen de 2 ani.

Mărcile de fabrică, comerț și servicii sînt semne distincte folosite de agenții economici pentru a deosebi produsele, lucrările și serviciile lor de cele identice sau cu aceleași caracteristici ale altor agenți economici.

Fondul comercial reprezintă suma plătită de un agent economic în momentul achiziționării sau închirierii unei clădiri pentru: vad comercial, legături comerciale, clientelă etc. De exemplu, într-o localitate se vînd două clădiri destinate activității comerciale cu aceeași valoare, și anume 300 000 lei. Prețul

de vânzare pentru cele două clădiri este diferit : pentru clădirea din centrul oraşului, preţul de vânzare este de 400 000 lei ; pentru clădirea de la marginea oraşului, preţul de vânzare este 300 000 lei. Diferenţa dintre cele două preţuri de vânzare (400 000 — 300 000) reprezintă *fondul comercial*.

● *Imobilizările financiare* apar în momentul investirii mijloacelor băneşti disponibile ale agentului economic, pe termen lung în diferite hîrtii de valoare ; de exemplu : acţiuni, obligaţiuni etc.

Imobilizările financiare cunosc două forme :

- titluri de participare ;
- împrumuturi acordate pe termen lung.

Titlurile de participare reprezintă acţiunile şi părţile sociale dobîndite de un agent economic, ca urmare a utilizării rezervelor financiare ale acestuia, pe termen lung, în scopul înfiinţării unei societăţi comerciale.

Agentul economic trebuie să posede acţiuni sau părţi sociale o perioadă îndelungată (mai mare de un an), iar fracţiunea de capital deţinut să fie cuprinsă între 10 % şi 50 % pentru ca posesia respectivă să fie considerată participare. De exemplu, în vederea înfiinţării unei societăţi pe acţiuni trebuie un capital de 2 000 000 lei. Un agent economic utilizează din mijloacele băneşti disponibile, în scopul înfiinţării societăţii comerciale, 800 000 lei, pe termen de 3 ani.

Fracţiunea de capital deţinută de agentul economic din capitalul propriu al societăţii comerciale pe acţiuni este : $\frac{800\,000 \times 100}{2\,000\,000} = 40\%$.

Deci agentul economic deţine acţiuni în valoare de 800 000 lei pe un termen mai mare de un an, iar posesia respectivă reprezintă participarea.

Împrumuturi acordate pe termen lung reprezintă plasamentele din rezervele financiare ale agentului economic pe o perioadă îndelungată, în vederea cumpărării de obligaţiuni de la societăţile comerciale. Pentru ca împrumuturile acordate de agentul economic să fie considerate imobilizări, trebuie acordate pe o perioadă de cel puţin un an, urmărindu-se din partea acestuia încasarea de dobînzii. De exemplu, un agent economic acordă un împrumut de 1 000 000 lei pe termen de un an, în scopul încasării de dobînzii, şi anume 10 %. În urma acordării împrumutului agentul economic primeşte obligaţiuni în valoare de 1 000 000 lei, iar la sfîrşitul anului va încasa o dobîndă *d* stabilită astfel :

$$d = \frac{S.T.P.}{360 \times 100} = \frac{1\,000\,000 \times 360 \times 10}{36\,000} = 100\,000 \text{ lei,}$$

în care :

S reprezintă suma împrumutată ;

P — rata dobînzii.

Dacă împrumuturile sînt acordate societăţilor comerciale la care agenţii economici au titluri de participare, acestea sînt denumite creanţe ataşate participanţilor.

Imobilizările financiare nu se amortizează deoarece nu sînt supuse procesului de uzură, dar îşi pot modifica valoarea stabilită de obicei în urma negocierii la bursa de valori. De exemplu, un agent economic posedă acţiuni care au valoarea nominală de 5 000 lei şi sînt cotate la bursa de valori la 5 500 lei, deci se înregistrează o reprecie (creştere) a valorii acestora. În schimb, dacă acţiunile cu valoarea nominală de 5 000 lei sînt cotate la bursa de valori la 4 500 lei, acestea înregistrează o depreciere (diminuare) valorică.

b. **Activele circulante** sînt bunurile economice consumabile într-o perioadă mai scurtă de un an, fără a depăși intervalul de timp al unui ciclu de exploatare.

De regulă, activele circulante au un caracter patrimonial, o durată scurtă de timp deoarece pe măsura exploatării sînt încorporate în alte elemente patrimoniale destinate valorificării sau întrebuințării de către agentul economic.

De exemplu, ciclul de exploatare la un agent economic cu activitate de producție, începe în momentul cumpărării de materiale care în urma utilizării se transformă în produse finite, ce vor fi valorificate și se încheie în momentul încasării contravalorii lor. La un agent economic cu activitate comercială ciclul începe cu mărfurile ce urmează a fi vîndute și se încheie în momentul încasării contravalorii lor. Cu mijloacele bănești încasate, agentul economic dispune de condiții pentru reluarea ciclului de exploatare.

Activele circulante, în funcție de stadiul în care se găsesc, cunosc mai multe forme :

- valori din exploatare ;
- valori realizabile pe termen scurt ;
- disponibilități bănești.

● **Valorile din exploatare** sînt acele active circulante care au conținut material și sînt formate din următoarele elemente :

- stocuri de materiale ;
- obiecte de inventar ;
- producție în curs de fabricație ;
- produse finite ;
- mărfuri ;
- ambalaje.

Stocurile de materiale cuprind necesarul de materii prime și materiale auxiliare pentru asigurarea continuității activității de producție. Materiile prime reprezintă componentele de bază ale produsului finit, care pot fi regăsite în conținutul acestuia, fie în stare inițială sau într-o formă modificată ; de exemplu : făina pentru produsele de patiserie ; carnea pentru unele preparate culinare.

Materialele auxiliare sînt componente ale produsului finit care au caracter complementar, fără a se regăsi în componența acestuia. Materiale auxiliare sînt și materialele utilizate în scopuri gospodărești ; de exemplu, condiamentele folosite la preparatele culinare ; materialele necesare efectuării și menținerii curățeniei în spațiile comerciale.

Obiectele de inventar sînt acele mijloace de muncă care au durată de exploatare sub un an, indiferent de valoare sau au valoare sub 500 lei, indiferent de durata de exploatare ; de exemplu, tacîmuri, pahare etc.

Deoarece ponderea cea mai mare a obiectelor de inventar au o durată de exploatare sub un an, întreaga categorie a obiectelor de inventar a fost inclusă în activele circulante.

Producția în curs de fabricație reprezintă partea din producție care nu a parcurs toate fazele tehnologice și nu poate fi depozitată ; de exemplu, aluatul pentru cozonac, carnea tocată etc.

Produsele finite sînt bunurile materiale care au parcurs toate operațiile tehnologice, corespund din punct de vedere calitativ și au fost predate pe bază de documente la depozit sau la magazinele proprii ; de exemplu, agentul economic care realizează confecții are următoarele produse finite : costume bărbătești, bluze, tricouri etc. ; agentul economic cu laboratoare de patiserie-

cofetărie, obține următoarele produse finite : cozonaci, pateuri, prăjituri, înghețată etc.

Mărfurile sînt produse finite destinate vînzării de către agenții economici cu activitate comercială, prin unitățile proprii ; de exemplu : vînzarea en gros a confecțiilor de către agenții economici cu activitate comercială prin depozitele proprii sau vînzarea produselor din carne prin magazinele proprii de către agentul economic care le-a realizat.

Ambalajele sînt materiale utilizate pentru împachetarea produselor și mărfurilor avînd drept scop protejarea acestora pe durata transportului și depozitării. Prin modul cum sînt confecționate ambalajele, pe lîngă faptul că mențin calitatea și cantitatea mărfurilor, pot influența vînzarea acestora ; de exemplu : sticle, cutii din carton, hîrtie pentru împachetat etc.

● *Valori realizabile pe termen scurt* sînt considerate drepturi de creanță ale agentului economic asupra altor agenți economici sau persoane fizice. Din această grupă fac parte următoarele elemente :

- clienți ;
- efecte comerciale de primit ;
- valori mobiliare de plasament ;
- decontări cu acționarii sau asociații ;
- debitori.

Clienții reprezintă creanțele agentului economic asupra altor agenți economici, în urma livrării de produse finite sau mărfuri pentru lucrări executate și servicii prestate, dacă încasarea se efectuează după o perioadă de 15 pînă la 90 de zile.

Efectele comerciale de primit sînt creanțele agentului economic cuprinse într-un document întocmit sau acceptat de către beneficiarul mărfurilor și care permite titularului încasarea la scadență a drepturilor de creanță sau vînzare către o unitate bancară înainte de scadență. De exemplu, un agent economic în urma vînzării mărfurilor în valoare de 800 000 lei primește un bilet de ordin întocmit de către cumpărătorul mărfurilor.

Creanțele sub forma efectelor comerciale de primit prezintă un dublu avantaj :

— pot fi transformate în mijloace bănești înainte de scadență prin scontarea efectelor comerciale la o unitate bancară de către beneficiarul efectelor comerciale, în schimbul unei taxe de scont ;

— dau posibilitatea beneficiarului efectelor comerciale de a încasa o dobîndă stabilită în funcție de nivelul creanțelor și termenul de scadență ;

Exemple. a) Beneficiarul unei trate în valoare de 360 000 lei dorește să transforme în mijloace bănești acest efect de comerț cu 90 de zile înainte de scadență la o unitate bancară, în schimbul unei taxe de scont de 10 %. Unitatea bancară va acorda un credit beneficiarului acestei trate, la nivelul acesteia, mai puțin taxa de scont pe o perioadă de 90 de zile.

$$\text{Taxa de scont} = \frac{S \times T \times P}{36\,000} = \frac{360\,000 \times 90 \times 10}{36\,000} = 9\,000 \text{ lei}$$

$$\text{Creditul primit} = 360\,000 - 9\,000 = 351\,000 \text{ lei}$$

b) Un bilet de ordin care ajunge la termenul de scadență cuprinde următoarele elemente :

- valoarea 200 000 lei ;
- termenul de scadență, 90 de zile de la data întocmirii ;
- dobînda 6 %.

Beneficiarul acestui efect de comerț va încasa la scadență, suma înscrisă în biletul la ordin plus dobânda.

$$d = \frac{S \times T \times P}{36\,000} = \frac{200\,000 \times 90 \times 6}{36\,000} = 3\,000 \text{ lei}$$

Suma încasată = 200 000 + 3 000 = 203 000 lei.

Valorile mobiliare de plasament apar în urma folosirii unei părți din rezervele financiare ale agentului economic pe termen scurt pentru cumpărarea hîrtilor de valoare emise de societățile comerciale pe acțiuni. Hîrtilor de valoare sub formă de acțiuni, achiziționate de agentul economic în scopul revînzării într-un termen scurt reprezintă acțiuni mobiliare de plasament. În schimb, împrumuturile acordate pe termen scurt apar în urma utilizării mijloacelor bănești disponibile ale agentului economic în vederea cumpărării de obligațiuni în scopul revînzării imediate. Creanțele agentului economic apar în momentul cumpărării hîrtilor de valoare față de societățile comerciale care au pus în circulație acțiuni și obligațiuni. În urma vînzării acestor creanțe agentul economic dorește să obțină un cîștig.

De exemplu, un agent a cumpărat 100 de obligațiuni la prețul de 1 000 lei/buc. și le vinde într-un termen de 60 de zile la valoarea de 1 600 lei/buc. Cîștigul agentului economic va fi pentru fiecare obligațiune vîndută de 600 lei, iar pe total 60 000 lei.

Decontările cu acționarii sau asociații reprezintă creanțele societăților comerciale față de acționarii sau asociații care au subscris aport în natură sau bani în vederea constituirii capitalului societății comerciale. Creanțele societății comerciale apărute în urma subscrierii aportului social de către acționari sau asociați, se sting în momentul efectuării vîrsămîntului de către aceste persoane. De exemplu, un asociat a subscris aport sub formă de mijloace fixe în valoare de 200 000 lei în 10. 01. a.c., cu ocazia înființării unei societăți comerciale, efectuînd vîrsămîntul la 31.01. a.c. Societatea comercială înființată își creează dreptul de creanță în valoare de 200 000 lei în perioada cuprinsă între 10 și 31.01. a.c., față de asociatul care a subscris aportul. Acesta devine coproprietar asupra patrimoniului societății comerciale.

Debitorii reprezintă creanțele agentului economic față de persoane fizice sau juridice. Aceste creanțe apar în următoarele situații :

— acordarea de avansuri bănești spre decontare (justificare) antreprenorilor pentru investiții sau salarii ale agentului economic ;

— în urma vînzării la salariați, de către agentul economic a echipamentului de lucru, dacă încasarea contravalorii acestuia se efectuează în rate ;

— în urma producerii de pagube materiale asupra patrimoniului agentului economic din vina unor persoane fizice sau juridice, pagube ce urmează a fi recuperate de la aceste persoane.

● *Disponibilitățile bănești* reprezintă existentul de mijloace bănești aflat în posesia unei persoane fizice sau juridice. Mijloacele bănești ale agenților economici apar în ultima fază a ciclului de exploatare, adică în urma încasării contravalorii produselor sau mărfurilor vîndute, a lucrărilor executate și a serviciilor prestate.

Pentru desfășurarea în condiții bune a ciclului de exploatare, trebuie să existe un echilibru permanent între operațiile de încasări și plăți ale agenților economici. Partea din mijloacele bănești ale agenților economici făcută disponibilă din jocul încasărilor și plăților și care trebuie să facă față permanent scadențelor, reprezintă *trezoreria agentului economic*.

Formele pe care le îmbracă mijloacele bănești ale agenților economici sînt :

- mijloace bănești aflate în casieria agentului economic ;
- disponibil la bancă în lei ;
- alte mijloace bănești (de exemplu, carnete de CEC cu limită de sumă etc.).

Potrivit normelor legale agenții economici au obligația ca pe teritoriul României operațiile de încasări și plăți să le efectueze în lei, fie în numerar prin casieria agentului economic sau prin virament (fără numerar) prin intermediul băncii ; de exemplu : plata salariilor se efectuează prin casieria agentului economic ; achitarea obligațiilor agentului economic față de bugetul statului se efectuează prin intermediul băncii.

Agenții economici pot dispune de mijloace de plată străine care sînt utilizate pentru achitarea obligațiilor față de firmele străine sau pot fi schimbate în lei la unitățile bancare.

Disponibilitățile bănești ale agenților economici se păstrează la bancă și casieriile proprii. În schimb, în casierie, agenții economici pe lângă mijloacele bănești păstrează și alte valori, și anume : acțiunile proprii răscumpărate ; timbre fiscale, mărci poștale, tichete de călătorie etc.

3. CAPITALURILE PROPRII ȘI OBLIGAȚIILE AGENȚILOR ECONOMICI

Pentru desfășurarea în bune condiții a ciclului de exploatare, agenții economici trebuie să-și procure bunuri economice. Sursele de proveniență a bunurilor economice sînt considerate *pasivele agentului economic*.

Masa patrimonială care reprezintă pasivele agenților economici îmbracă mai multe forme :

- capitaluri proprii ;
- obligații.

a. **Capitalurile proprii** reprezintă contravaloarea bunurilor economice utilizate de către agenții economici în baza dreptului de proprietate. Din această categorie fac parte următoarele elemente patrimoniale :

- capitalul social ;
- rezultatul financiar al exercițiului ;
- rezerve.

● **Capitalul social** exprimă contravaloarea bunurilor economice aduse de către întreprinzător în momentul înființării agentului economic. Agenții economici care funcționează ca regii autonome își formează capitalul social prin alocarea unei părți din fondurile aflate la dispoziția statului. În schimb, agenții economici organizați ca societăți comerciale își constituie capitalul social prin subscriere de aport social de către acționari sau asociați, în momentul înființării societății comerciale.

La societățile comerciale pe acțiuni capitalul social este concretizat în acțiuni. În schimb, la celelalte societăți comerciale capitalul social este concretizat în părți sociale.

De exemplu, o societate comercială pe acțiuni are capitalul social de 2 000 000 lei format din 2 000 acțiuni. Valoarea unei acțiuni este de

$$\frac{2\,000\,000}{2\,000} = 1\,000 \text{ lei.}$$

Capitalul social poate fi majorat cu respectarea strictă a legilor în vigoare, utilizându-se următoarele surse :

- alocarea unei părți din profitul anual ;
- reevaluarea activelor societății comerciale prin majorarea acestor elemente ;
- subscrierea de aport social după înființarea societății comerciale ;
- darea în funcțiune a mijloacelor fixe realizate în urma alocării unei părți din profitul anual.

● *Rezultatul exercițiului* este considerat elementul patrimonial din grupa capitalurilor proprii atunci când îmbracă forma de profit. De regulă, profitul are caracter patrimonial redus în timp deoarece acesta reprezintă sursă de constituire a unor elemente patrimoniale, de exemplu, fondul de rezervă etc.

● *Rezervele* apar ca rezultat al capitalizării unei părți din profitul obținut de către agenții economici. În funcție de modalitatea constituirii, rezervele pot fi :

- rezerve legale ;
- rezerve statutare sau contractuale.

Rezervele legale se constituie în baza unor prevederi legale. Societățile comerciale, potrivit legii, au dreptul să-și constituie fondul de rezervă din profitul obținut, într-o cotă de 5 % până la nivelul de 20 % din capitalul social.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie în baza unor prevederi cuprinse în statutul sau contractul societății comerciale.

În general, constituirea rezervelor nu trebuie înțeleasă ca o reducere a mijloacelor bănești aflate la dispoziția agentului economic necesare desfășurării ciclului de exploatare. Totuși mijloacele bănești care reprezintă contravaloarea rezervelor nu trebuie imobilizate deoarece este necesar să devină disponibile în momentul utilizării rezervelor.

Destinațiile rezervelor sînt stabilite conform prevederilor legale și hotărîrilor adunărilor generale ale acționarilor sau asociaților.

În funcție de modul de utilizare, rezervele sînt :

- rezerve pentru acoperirea pierderilor înregistrate de societatea comercială ;
- rezerve pentru acoperirea deprecierilor la elementele materiale ;
- rezerve pentru investiții ;
- rezerve pentru acoperirea deprecierilor valorice a acțiunilor și a obligațiilor deținute de agentul economic ;

b. *Obligațiile*, ca elemente patrimoniale, reprezintă datoriile bănești ale agentului economic față de persoane fizice și juridice. Masa patrimonială care îmbracă forma obligațiilor agenților economici cuprinde următoarele elemente :

- împrumuturi și obligații asimilate ;
- obligații față de furnizori ;
- efecte comerciale de plătit ;
- obligații față de salariați ;
- obligații sociale ;
- obligații fiscale ;
- obligații față de acționari sau față de asociați ;
- provizii pentru riscuri și cheltuieli.

● *Împrumuturile și obligațiile asimilate* reprezintă datoriile bănești ale agentului economic, izvorîte în urma vânzării obligațiunilor emise sau primirii de sume sub formă de credite de la unitățile bancare.

Agenții economici pot să-și completeze necesitățile temporare de mijloace bănești prin contractarea de împrumuturi bancare care trebuie rambursate la o anumită perioadă numită *scadență*.

Societățile comerciale pe acțiuni, potrivit legii, au dreptul să obțină împrumuturi și în urma vânzării obligațiunilor emise.

Valoarea unei obligațiuni reprezintă o fracțiune din împrumutul obținut de societatea comercială în urma vânzării acesteia.

Exemplu. O societate comercială pe acțiuni vinde 500 obligațiuni emise la 1 000 lei fiecare. Împrumutul obținut de societatea comercială în urma vânzării obligațiunilor emise este de 500 000 lei.

Pentru împrumuturile efectuate de către agenții economici, indiferent de modalitatea de obținere, trebuie să plătească o dobândă stabilită prin negociere între persoanele care acordă împrumuturile și beneficiarii acestor sume.

● *Obligațiile față de furnizori* reprezintă datoriile bănești ale agentului economic față de alți agenți economici în urma aprovizionării cu materiale, obiecte de inventar, mărfuri etc., dacă plata nu se efectuează în momentul primirii acestor bunuri economice. De exemplu, un agent economic se aprovizionează cu mărfuri în valoare de 800 000 lei în 10 iunie a.c. În intervalul dintre 10 și 20 iunie a.c., agentul economic își creează obligații bănești față de furnizorul de la care a primit mărfurile.

● *Efectele comerciale de plătit* reprezintă obligațiile agentului economic cuprinse într-un document întocmit sau acceptat de către cumpărător în momentul aprovizionării cu materiale, mărfuri etc. și care obligă plătitorul să achite la scadență suma înscrisă în acest document; de exemplu, bilet de ordin etc.

Obligațiile sub forma efectelor comerciale de plătit prezintă avantaj pentru beneficiarul de materiale, mărfuri etc., deoarece termenul de scadență se stabilește în funcție de posibilitățile plătitorului.

● *Obligațiile față de salariați* reprezintă datoriile bănești ale agentului economic față de salariați pentru munca prestată. De obicei, drepturile bănești ce se cuvin salariaților se stabilesc la sfârșitul fiecărei luni, iar plata acestor drepturi se efectuează la începutul lunii următoare sau chenzinal. De exemplu, salariile ce se cuvin personalului muncitor stabilite la 31 ianuarie a.c. sînt în valoare de 1 000 000 lei, iar plata se efectuează la 10 februarie a.c.

● *Obligațiile sociale* se referă la contribuția la asigurările sociale și la constituirea fondului de șomaj, atât de către agenții economici, cît și din partea salariaților.

Elementele patrimoniale care îmbracă forma obligațiilor sociale sînt:

— *decontările privind asigurările sociale*, care reprezintă contribuția agenților economici și a salariaților la asigurările sociale;

— *decontările la fondul de șomaj*, care reprezintă contribuția agenților economici și a salariaților la constituirea fondului de șomaj.

Obligațiile sociale ale agenților economici în ambele cazuri se stabilesc prin aplicarea unor cote procentuale asupra salariilor brute, adică fondul de salarii. De exemplu, fondul de salarii stabilit la 31 ianuarie a.c. este de 8 000 000 lei, iar contribuția la asigurările sociale și la fondul de șomaj este de 22% și respectiv 4%.

$$C.A.S. = \frac{8\,000\,000 \times 22}{100} = 760\,000 \text{ lei} \text{ — contribuția la asigurările sociale}$$

$$C.F.S. = \frac{8\,000\,000 \times 4}{100} = 320\,000 \text{ lei} \text{ — contribuția la fondul de șomaj}$$

În schimb, obligațiile sociale ale salariaților se stabilesc prin aplicarea unor cote procentuale la salariul negociat al fiecărui salariat. De exemplu, salariul negociat al unui muncitor este 9 800 lei, iar contribuția la asigurările sociale și la fondul de șomaj este de 3 % și respectiv 1 % :

$$\text{C.A.S.} = \frac{9\,800 \times 3}{100} = 294 \text{ lei}; \quad \text{C.I.S.} = \frac{9\,800 \times 1}{100} = 98 \text{ lei}.$$

Destinațiile fondurilor sociale sînt următoarele :

- plata ajutoarelor sociale ;
- plata ajutorului de șomaj ;
- plata pensiilor.

● *Obligațiile fiscale* reprezintă datoriile bănești ale persoanelor fizice și juridice față de bugetul statului, și anume : impozit pe profit ; impozit pe dividende ; taxe de consumație ; impozit pe salarii.

Impozitul pe profit este obligația fiscală a agenților economici care obțin venit impozabil și se stabilește în general prin aplicarea unei cote asupra diferenței dintre venituri și cheltuieli. Cotele de impozit sînt stabilite pe baza normelor legale. De exemplu, un agent economic a obținut un profit anual impozabil de 100 000 lei, iar cota este de 7,5 %, deci :

$$\text{Impozitul pe profit} = \frac{100\,000 \times 7,5}{100} = 7\,500 \text{ lei}.$$

Impozitul pe dividende reprezintă obligația fiscală care se suportă din dividendele ce se cuvîin acționarilor sau asociațiilor. Mărimea acestui impozit este în funcție de mărimea dividendelor de plătit și de cota stabilită prin normele legale. De exemplu, impozitul pe dividende, în cazul în care mărimea dividendelor de plătit este de 800 000 lei și cota 10 %, va fi :

$$\text{Impozitul pe dividende} = \frac{800\,000 \times 10}{100} = 80\,000 \text{ lei}.$$

Taxe de consumație reprezintă, în general, obligațiile fiscale cuprinse în prețul de vînzare al mărfurilor și în tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate. Aceste taxe sînt cunoscute sub denumirea *impozit pe cifra de afaceri*, deoarece au la bază veniturile încasate de agenții economici. În funcție de modul de stabilire, impozitul pe cifra de afaceri poate fi :

- *impozit asupra cifrei de afaceri brute*, atunci cînd acesta se stabilește asupra veniturilor brute încasate de agenții economici ;
- *taxă asupra valorii adăugate*, în cazul stabilirii acesteia asupra cifrei de afaceri nete, adică în baza veniturilor brute încasate mai puțin valoarea consumurilor de materiale, lucrărilor executate de terți sau a mărfurilor achiziționate la prețul de cumpărare.

În țara noastră, taxele de consumație sînt cunoscute sub forma *impozitului pe circulația mărfurilor* și se percep asupra următoarelor venituri :

- venituri brute ale agenților economici producători ;
- deverul (cifra de afaceri) agenților economici cu activitate de alimentație publică și hotelieră ;
- prețurile de cumpărare aferente mărfurilor din import.

Exemple. a) Pe baza următoarelor date : veniturile brute încasate, 8 000 000 lei, cifra de afaceri nete, 5 000 000 lei ; cota impozitului, 20 %, să se calculeze impozitul pe cifra de afaceri brute și taxa asupra valorii adăugate :

$$\text{Impozit pe cifra de afaceri brute} = \frac{8\,000\,000 \times 20}{100} = 1\,600\,000 \text{ lei,}$$

$$\text{Taxa asupra valorii adăugate} = \frac{5\,000\,000 \times 20}{100} = 1\,000\,000 \text{ lei}$$

b) Să se calculeze impozitul pe circulația mărfurilor la un agent economic cu activitate de alimentație publică pe baza următoarelor date : deverul total 6 000 000 lei, cota impozitului 4 %.

$$\text{I.C.M.} = \frac{6\,000\,000 \times 4}{100} = 240\,000 \text{ lei.}$$

Impozitul pe salarii este obligația fiscală care se suportă din salariile brute efective ce se cuvin salariaților agenților economici. Nivelul acestui impozit este în funcție de mărimea salariului brut efectiv și se calculează lunar pe fiecare salariat. De exemplu, salariul brut realizat în luna iulie a.c. de către un salariat este de 15 000 lei. Pentru salariul brut de 15 000 lei impozitul este 3 678 lei, iar pentru ceea ce depășește 15 000 lei cota este de 31 %.

$$\text{Impozitul pe salariu} = 3\,678 + \frac{(16\,000 - 15\,000) \times 31}{100} = 3\,988 \text{ lei.}$$

● *Obligațiile față de asociați* reprezintă datoriile bănești ale societăților comerciale față de asociați în urma repartizării profitului obținut după impozitarea acestuia. În schimb, societățile comerciale pe acțiuni, în urma repartizării profitului, își creează obligații față de acționari. Partea din profitul societății comerciale ce se cuvine acționarilor sau societăților reprezintă *dividende de plătit*, iar mărimea acestora se stabilește în funcție de următoarele elemente :

- mărimea aportului social subscris de către fiecare acționar sau asociat ;
- mărimea capitalului social al societății comerciale ;
- partea din profit ce se repartizează sub formă de dividende.

De exemplu, o societate comercială cu un capital social de 1 000 000 lei a hotărât să repartizeze din profitul obținut 150 000 lei sub formă de dividende. Dacă un asociat a subscris aport social (are părți sociale) în valoare de 400 000 lei, va primi dividende în valoare de $\frac{400\,000 \text{ lei}}{1\,000\,000} \times 150\,000 = 60\,000 \text{ lei}$.

● *Proviziile pentru riscuri și cheltuieli* reprezintă sursele constituite în scopul achitării unor obligații posibile, care de obicei au un caracter întâmplător.

În general, aceste provizii se constituie pentru achitarea următoarelor obligații posibile :

- provizii pentru litigii ;
- provizii pentru acoperirea cheltuielilor în perioada de garanție ;
- provizii pentru amenzi și penalități ;

- provizii pentru cheltuieli sociale și fiscale privind concedii plătite ;
- provizii pentru impozite ;
- provizii pentru cheltuieli anticipate ;
- provizii pentru pierderi de schimb.

4. CHELTUIELILE ȘI VENITURILE AGENȚILOR ECONOMICI

Orice activitate desfășurată de agenții economici necesită efectuarea de cheltuieli și se finalizează cu obținerea de venituri. În funcție de natura operațiilor desfășurate de agentul economic, cheltuielile și veniturile pot fi :

- cheltuieli și venituri ale operațiilor de exploatare ;
- cheltuieli și venituri ale operațiilor financiare ;
- cheltuieli și venituri excepționale.

Cheltuielile de exploatare ale activității de producție se compun din următoarele elemente :

- consum de materiale ;
- consum de apă, combustibil, energie ;
- salarii și cheltuieli sociale ;
- amortizări și provizii ;
- reparații efectuate de terți.

Dintre cheltuielile specifice activității comerciale sînt : costul mărfurilor achiziționate, cheltuielile de transport, cheltuielile cu depozitarea și pregătirea pentru desfacerea mărfurilor etc.

Veniturile din exploatare reprezintă cifra de afaceri a agenților comerciali și se obțin în urma vânzării de produse sau mărfuri, executării de lucrări și prestării de servicii. În această categorie de venituri pot fi incluse și veniturile potențiale (ce vor rezulta din vânzările producției stocate).

Cheltuielile financiare sînt efectuate în scopul obținerii de mijloace bănești necesare agenților economici pentru activitatea de exploatare. Din această categorie fac parte următoarele cheltuieli :

— *dobînzile*, care se referă la sumele achitate pentru împrumuturile primite de către beneficiarii acestora, fiind cunoscute și sub denumirea de *preț* sau *costul împrumutului* ;

— *cheltuielile cu emisiuni de obligațiuni* (de exemplu, cheltuielile cu tipărirea obligațiunilor) ;

— *prima de rambursare*, suma care revine subscriitorului atunci cînd obligațiunile se pun în circulație de către societatea comercială la o valoare mai mică față de valoarea la care se rambursează ; de exemplu, o obligațiune de 1 000 lei, plasată la cursul de 80 % (adică la valoarea de 800 lei) este rambursată de către societatea comercială la valoarea ei nominală de 1 000 lei, deci prima de rambursare este egală cu 200 lei ;

— *cheltuielile nete privind cedarea valorilor mobiliare de plasament* apar în momentul deprecierei acțiunilor și obligațiunilor destinate vânzării ; de exemplu, costul de achiziție a unei acțiuni este de 1 000 lei și este vîndută la preț de 900 lei, deci această acțiune a înregistrat o depreciere de 100 lei.

Veniturile financiare se obțin din operații financiare și cuprind :

— *veniturile nete privind cedarea valorilor mobiliare de plasament* apar în momentul reprecierii acțiunilor și obligațiunilor destinate vânzării ; de exemplu, o obligațiune a fost achiziționată la preț de 1 500 lei și este vîndută la preț de 1 800 lei, deci a înregistrat o creștere de 300 lei ;

- *dividendele încasate* de la societățile comerciale la care agentul economic are titluri de participare sau acțiuni mobiliare de plasament ;
- *dobânzile încasate* de agentul economic pentru împrumuturile acordate pe termen lung sau scurt societăților comerciale ;
- *dobânzi încasate* pentru disponibilul de la bancă.

Cheltuielile și veniturile excepționale se compun din următoarele elemente :

- cheltuieli și venituri excepționale *din operații ale perioadei de gestiune* ;
- cheltuieli și venituri excepționale *din operații privind capitalul*.

Cheltuielile și veniturile excepționale din operații ale perioadei de gestiune sînt acele cheltuieli și venituri care apar datorită producerii unor evenimente neașteptate. Aceste *cheltuieli* sînt : donații efectuate, penalități și dobânzi fiscale, creanțe asupra clienților falimentari. *Veniturile* se referă la subvenții primite, degrevări de impozite, donații primite etc.

Cheltuielile și veniturile excepționale din operații privind capitalul apar în momentul vînzării mijloacelor fixe, dacă există diferență între prețul de vînzare și valoarea neamortizată aferentă activului imobilizat destinat vînzării.

De exemplu, un agent economic vînde o clădire la prețul de 2 000 000 lei. Costul de achiziție al clădirii este de 2 200 000 lei, iar amortizarea recuperată pînă în momentul vînzării este de 400 000 lei.

Valoarea neamortizată = 2 200 000 — 400 000 = 1 800 000 lei

2 000 000 — 1 800 000 = 200 000 lei

reprezintă un venit din operația excepțională, considerat profit.

Prin compararea veniturilor cu cheltuielile se determină rezultatul perioadei (exercițiului) prezentat în mod schematic astfel :

Cheltuieli	Venituri	sau	Cheltuieli	Venituri
Profit				Pierderi

Profitul = Venituri — Cheltuieli Pierdere = Cheltuieli — Venituri

Cheltuielile și veniturile agenților economici pot fi structurate avînd la bază criterii economice, astfel :

CHELTUIELI	VENITURI
Cheltuieli de exploatare	Venituri din exploatare
Cheltuieli financiare	Venituri financiare
Cheltuieli excepționale	Venituri excepționale
Taxe de consumații	
Total cheltuieli	Total venituri
Profit	Pierdere

La sfîrșitul fiecărei perioade de gestiune este necesar să se determine următoarele elemente :

valoarea adăugată de produs, ceea ce reprezintă diferența dintre producția exercițiului și consumurile externe ; valoarea adăugată = (cifra de afaceri + + producția stocată) — (cumpărările de mărfuri și materiale + valoarea lucrărilor efectuate de terți) ;

excedentul brut din exploatare, ceea ce reprezintă excedentul maxim posibil ce se poate obține din activitatea de exploatare și este diferența dintre valoarea adăugată pe produs și cheltuielile de personal (salarii, cheltuieli sociale); *rezultatul exploatării*, diferența dintre veniturile și cheltuielile de exploatare;

rezultatul curent înaintea impozitării, stabilit astfel: rezultatul exploatării + (veniturile financiare — cheltuielile financiare) + veniturile excepționale ale perioadei de gestiune — cheltuieli suportate din veniturile realizate;

rezultatul net contabil al exercițiului cuprinde elementele din contul de rezultate și se obține astfel: rezultatul înaintea impozitului — fondul de dezvoltare — participarea la profit a angajaților — impozitul pe profit.

Rezultatul net contabil al exercițiului, considerat profitul net, reprezintă partea din profitul obținut de agentul economic care revine întreprinzătorului (acționari sau asociați).

Exemple:

a) Se dau următoarele date: cifra de afaceri 1 300 000 lei, producția stocată 400 000 lei, consumul de materiale 600 000 lei, lucrări executate de terți și alte cheltuieli externe 100 000 lei, cheltuieli de personal 400 000 lei.

Să se calculeze valoarea adăugată pe produs și excedentul brut din exploatare.

$$\begin{aligned} \text{Valoarea adăugată pe produs} &= (1\,300\,000 + 400\,000) - (600\,000 + 100\,000) = \\ &= 1\,000\,000 \text{ lei} \end{aligned}$$

$$\text{Excedentul brut} = 1\,000\,000 - 400\,000 = 600\,000 \text{ lei.}$$

b) Se dau următoarele date: venituri din activitatea de exploatare 600 000 lei, cheltuieli din operațiunile de exploatare 400 000 lei, venituri financiare 100 000 lei, cheltuieli financiare 70 000 lei, venituri din donații 100 000 lei, cheltuieli suportate din veniturile realizate 55 000 lei, fondul de dezvoltare 40 000 lei, participarea la profit a lucrătorilor 30 000 lei.

Să se calculeze rezultatul net contabil al exercițiului.

$$\text{Rezultatul exploatării} = 600\,000 - 400\,000 = 200\,000 \text{ lei.}$$

$$\begin{aligned} \text{Rezultatul curent înaintea impozitării} &= 200\,000 + (100\,000 - 70\,000) + (100\,000 - \\ &- 55\,000) = 275\,000 \text{ lei.} \end{aligned}$$

$$\text{Rezultatul net contabil al exercițiului} = 275\,000 - 40\,000 - 30\,000 - 37\,235 = 167\,765 \text{ lei}$$

$$\text{Impozitul pe profit} = \frac{275\,000 \times 13,54}{100} = 37\,235 \text{ lei.}$$

5. EVALUAREA ELEMENTELOR PATRIMONIALE ALE AGENȚILOR ECONOMICI

a. **Principiile evaluării.** *Evaluarea* reprezintă exprimarea valorică a activelor și pasivelor agenților economici, precum și a rezultatului fiecărui exercițiu (perioade) cu ajutorul sistemului prețurilor.

Pentru a cunoaște potențialul real al fiecărui agent economic, iar rezultatul financiar stabilit să fie credibil, este obligatoriu ca evaluarea să se bazeze pe un sistem de prețuri extrem de flexibil. În acest sens, agenții economici

trebuie să-și actualizeze mărimea elementelor patrimoniale în funcție de modificarea prețurilor.

Ca principii de evaluare se disting : principiul costului istoric și principiul prudenței.

Principiul costului istoric se bazează pe valoarea inițială a elementelor patrimoniale și are drept scop evaluarea din punct de vedere statistic a patrimoniului, fără să țină cont de modificarea prețurilor. De exemplu, un agent economic cumpără o vitrină frigorifică evaluată în momentul punerii în funcțiune la 30 000 lei. Deși prețul vitrinei frigorifice se modifică, agentul economic nu reactualizează valoarea acestui mijloc fix.

Principiul prudenței are la bază prețul la care poate fi achiziționat un bun economic în momentul evaluării. În baza acestui principiu se va trece la corectare numai în situația în care valoarea venală (prețul zilei) a unui bun economic este mai mică decât valoarea de intrare în patrimoniu. De exemplu, un agent economic a cumpărat la 10 mai a.c. o acțiune la valoarea nominală de 1 000 lei. În ziua de 25 mai a.c. valoarea venală a acestei acțiuni este de 900 lei. Deci valoarea reală este mai mică decât valoarea inițială a acestui element patrimonial și conform principiului prudenței trebuie corectată.

În cazul obligațiilor, aplicarea principiului prudenței constă în corectare numai în situația în care valoarea venală este mai mare decât valoarea inițială a obligației. De exemplu, obligația unui agent economic față de o firmă străină este de 10 000 \$, care trebuie achitată la echivalentul de 60 000 F.F. (1 \$ = 6 F.F.). Cu 10 zile înainte de scadență raportul dintre cele două valute este de $1 \$ = 5,5 \text{ F.F.}$, iar valoarea obligației va fi de $\frac{60\,000 \text{ F.F.}}{5,5} = 10\,909 \$$. În această situație valoarea reală este 10 909 \$ și trebuie corectată valoarea inițială a obligației.

Pentru a stabili un echilibru între încasările și plățile agenților economici trebuie ca evaluarea creanțelor și obligațiilor pe termen scurt să se efectueze în baza principiului prudenței. De exemplu, un agent economic are de încasat peste 30 de zile o creanță de 10 000 \$ și de plătit tot peste 30 de zile o sumă de 30 000 F.F. Deoarece agentul economic ține evidența creanțelor și obligațiilor în dolari, iar în momentul cererii obligațiilor 1 \$ = 6 F.F. înseamnă că nivelul obligației va fi de 10 000 \$. În momentul scadenței raportul dintre cele două valute este de $1 \$ = 5,5 \text{ F.F.}$ iar agentul economic are nevoie de $10\,909 \$ \left(\frac{60\,000 \text{ F.F.}}{5,5} \right)$ pentru a putea achita această obligație. Deci agentul economic trebuie să corecteze valoarea obligației deoarece a crescut de la 10 000 \$ la 10 909 \$.

b. Evaluarea imobilizărilor. Având în vedere durata mai mare de un an de întrebuințare a unor elemente patrimoniale, se efectuează două feluri de evaluări :

- evaluarea la intrarea în patrimoniu a bunului ;
- evaluarea la fiecare închidere de exercițiu, care se referă la corectarea valorii precedente.

De exemplu, un mijloc fix în momentul punerii în funcțiune a fost evaluat la 100 000 lei. La sfârșitul anului s-a constatat că valoarea acestui mijloc fix este de 130 000 lei. În general bunurile economice cu o durată de exploatare îndelungată, sînt evaluate avînd la bază valoarea de procurare care trebuie diminuată cu uzura sau deprecierea acestor bunuri.

Evaluarea bunurilor se efectuează în funcție de grupa din care fac parte :

● *Imobilizările corporale* sînt evaluate la valoarea de procurare sau costul de producție.

— *Mijloacele fixe* pot fi evaluate avînd la bază următoarele valori :

— *valoarea de inventar*, care cuprinde cheltuielile efectuate în scopul procurării sau construirii mijloacelor fixe pînă în momentul punerii în funcțiune, inclusiv cheltuielile de transport și montarea acestor mijloace ; de exemplu, prețul de cumpărare a unui dulap frigorific este de 600 000 lei, cheltuielile de transport, 1 000 lei, iar montarea acestuia, 3 000 lei ; valoarea de inventar = 600 000 + 1 000 + 3 000 = 604 000 lei ;

— *valoarea de înlocuire*, care reprezintă totalitatea cheltuielilor efectuate în scopul producerii sau construirii unui mijloc fix, destinat să înlocuiască alt mijloc fix, uzat complet, cu aceleași caracteristici, ținînd seama de prețurile din momentul înlocuirii ; de exemplu, se achiziționează un dulap frigorific cu 700 000 lei destinat să înlocuiască un dulap frigorific complet uzat avînd valoarea de 604 000 lei ; valoarea de înlocuire a mijlocului fix este de 700 000 lei ;

— *valoarea rămasă*, care reprezintă diferența dintre valoarea de inventar a mijlocului fix și uzura acestuia ; de exemplu, un dulap frigorific are valoarea de inventar de 700 000 lei și gradul de uzură 40%, are : $V_r = V_i - U_z = 700\,000 - 280\,000 = 420\,000$ lei, iar

$$U_z = \frac{V_i \times 40}{100} = \frac{700\,000 \times 40}{100} = 280\,000 \text{ lei.}$$

— *Imobilizările în curs de execuție* sînt evaluate la nivelul cheltuielilor efectuate pînă în stadiul în care se găsesc.

— *Terenurile* sînt evaluate la valoarea de procurare.

Dacă mijloacele fixe și terenurile provin în urma subscrierii de aport social de către acționarii sau asociații societăților comerciale sau primirii prin donații, bunurile respective sînt evaluate la valoarea venală.

● *Imobilizările necorporale* sînt evaluate la nivelul cheltuielilor efectuate în scopul obținerii documentului comercial sau juridic, astfel :

— *concesiunile* sînt evaluate avînd la bază prețul din contract ;

— *brevetele de invenție* sînt evaluate luîndu-se în considerare valoarea de achiziție sau procurare ;

— *fondul de comerț* se evaluează la nivelul diferenței dintre prețul de cumpărare și valoarea bunurilor achiziționate ;

— *mărcile de fabrică, comerț și servicii* sînt evaluate la nivelul cheltuielilor efectuate în momentul obținerii dreptului de folosire a acestora ;

— *licența* se evaluează la nivelul costului de achiziție sau procurare.

● *Imobilizările financiare* sînt evaluate de regulă la valoarea nominală, adică la valoarea înscrisă în acțiunile care reprezintă titlurile de participare și în obligațiunile achiziționate în scopul încasării de dobînzii. Dacă imobilizările financiare suferă deprecieri rămîn înregistrate la valoarea nominală, iar diferențele nefavorabile sînt acoperite din rezervele constituite în acest scop.

c. **Evaluarea activelor circulante.** Pentru evaluarea activelor circulante dificultățile nu apar în ceea ce privește bunurile destinate vînzării sau pentru serviciile prestate ci pentru valorile materiale care rămîn în stoc la sfîrșitul anului.

Evaluarea activelor circulante se efectuează în funcție de grupa din care fac parte, și anume :

Evaluarea activelor circulante materiale are la bază valoarea de procurare sau costul de producție ce trebuie actualizat dacă apar diferențe nefavorabile pentru agentul economic. În acest sens trebuie să se efectueze corectarea dacă valoarea venală este mai mică decât valoarea de procurare sau costul de producție aferente acestor bunuri economice.

— *Stocurile de materiale și obiectele de inventar* sînt evaluate la prețul de cumpărare plus cheltuielile de transport, dacă sînt achiziționate sau la costul de producție, dacă provin din producție proprie.

De exemplu, materialele achiziționate de un agent economic la prețul de cumpărare sînt de 360 000 lei, iar cheltuielile efectuate în scopul aducerii materialelor de la furnizor la beneficiar sînt de 3 000 lei.

Valoarea materialelor la prețul de aprovizionare este de

$$360\,000 + 3\,000 \text{ lei} = 363\,000 \text{ lei.}$$

— *Producția în curs de fabricație* se evaluează la nivelul cheltuielilor efectuate pînă în stadiul în care se găsește aceasta.

— *Produsele finite* se pot evalua la nivelul costului de producție sau la prețul cu ridicata (vînzare). De exemplu, prețul cu ridicata pentru un produs, avînd la bază următoarele date : costul unitar 1 200 lei ; profitul pe produs 400 lei ; I.C.M. 300 lei, va fi :

$$\text{prețul cu ridicata} = 1\,200 + 400 + 300 = 1\,900 \text{ lei.}$$

— *Mărfurile* pot fi evaluate în general la nivelul prețurilor cu amănuntul. În unele situații mărfurile pot fi evaluate la prețul de cumpărare, dacă sînt achiziționate, sau la costul de producție, dacă provin din producție proprie. Prețul cu amănuntul este format din prețul de cumpărare plus adaosul comercial stabilit de către fiecare agent economic cu activitate comercială. De exemplu, prețul cu amănuntul pentru un frigider, pe baza următoarelor date : preț de cumpărare (P_c), 30 000 lei, cotă de adaos (C), 20%, va fi : prețul cu amănuntul = $P_c + A_c = 30\,000 + 6\,000 = 36\,000 \text{ lei}$

$$\text{adaosul comercial} = \frac{P_c \times C}{100} = \frac{30\,000 \times 20}{100} = 6\,000 \text{ lei.}$$

— *Ambalojele* sînt evaluate la prețul de cumpărare, dacă sînt achiziționate și la costul de producție, dacă provin din producție proprie.

Dacă activele circulante materiale intră în patrimoniu în urma subscrierii de aport social de către acționarii sau asociații societăților comerciale, aceste bunuri economice vor fi evaluate la valoarea venală, adică prețul zilei.

Evaluarea creanțelor se efectuează avînd la bază solvabilitatea debitorilor și ținînd seama de forma creanțelor :

— creanțe sigure sau certe, înregistrate la valoarea nominală ;
— creanțe asupra debitorilor insolvabili, considerate pierderi pentru beneficiarii acestor creanțe.

Drepturile de creanță sub forma valorilor mobiliare de plasament sînt înregistrate la valoarea nominală, indiferent dacă suferă unele deprecieri.

6. PROCESELE ECONOMICE DIN SOCIETAȚILE COMERCIALE

Agenții economici, indiferent de proprietate, pot funcționa ca societăți comerciale care își concretizează activitatea în realizarea de produse, desfășurarea mărfurilor, executarea de lucrări și prestări de servicii.

Societățile comerciale realizează operații economice, procese economice, și anume : procesul de aprovizionare ; procesul de producție ; procesul de desfacere.

Procesul de aprovizionare cuprinde totalitatea operațiilor efectuate în scopul aducerii mărfurilor, ambalajelor, materialelor etc., de la furnizor la beneficiar, cum ar fi : contractarea mărfurilor, transportul mărfurilor, recepția cantitativă și calitativă a mărfurilor.

Societățile comerciale care vînd mărfuri către populație au posibilitatea să se aprovizioneze din următoarele surse : de la agenții economici producători ; de la agenții economici intermediari ; din import.

Procesul de producție cuprinde în general totalitatea operațiilor tehnologice în scopul obținerii de produse finite, semifabricate. În unitățile de alimentație publică, în urma procesului de producție, se obțin produse de patiserie-cofătărie, preparate culinare și produse de cîrmangerie, cum sînt : prăjituri, pasteuri, fripturi, cîrnați etc.

În cadrul procesului de producție se pot include și operațiile efectuate în scopul executării unor lucrări și prestări de servicii, ca : executarea lucrărilor de construcții, reparațiile efectuate mijloacelor fixe, cazarea turiștilor etc.

Procesul de desfacere cuprinde totalitatea operațiilor efectuate în scopul vînzării de produse sau mărfuri, cum sînt : împachetarea mărfurilor, servirea preparatelor culinare.

Desfacerea mărfurilor către populație se efectuează prin următoarele societăți comerciale :

- societăți comerciale cu activitate de alimentație publică ;
- societăți comerciale cu activitate de producție și care dispun de unități proprii de vînzare a mărfurilor ;
- societăți comerciale înființate în scopul vînzării mărfurilor cu amănuntul.

7. STRUCTURA PATRIMONIULUI, PROCESELE ECONOMICE ȘI REZULTATUL ACTIVITĂȚII ECONOMICE — OBIECT AL CONTABILITĂȚII

Un rol important în vederea cunoașterii patrimoniului și a modificării elementelor patrimoniale, cu toate cauzele și efectele acestor modificări, îl are contabilitatea.

În mod restrîns obiectul contabilității îl formează patrimoniul unei persoane fizice sau juridice. Structura patrimonială determină modul de organizare a contabilității în orice domeniu de activitate.

La agenții economici, indiferent de obiectul de activitate și proprietate, *conținutul economic* al obiectului contabilității îl formează următoarele elemente :

- imobilizările corporale, necorporale și financiare ;
- activele circulante.

În schimb, *conținutul juridic* al obiectului contabilității la agenții economici îl formează capitalurile proprii și obligațiile agentului economic. Pornind de la cele două laturi ale patrimoniului agentului economic, în contabilitate trebuie să existe permanent următoarea egalitate :

Patrimoniul economic = Patrimoniul juridic
sau

Bunurile economice = Drepturi și obligații
sau
Active imobilizate și circulante = Capitaluri proprii și obligații

Realizarea activității agentului economic are la bază desfășurarea proceselor economice care produc modificări asupra elementelor patrimoniale.

Procese economice, datorită faptului că determină modificări asupra patrimoniului, trebuie cuprinse în obiectul contabilității.

În cadrul contabilității sînt incluse următoarele aspecte ale proceselor economice :

— *procesul de aprovizionare* este reflectat în contabilitate prin valoarea mărfurilor, materialelor, obiectelor de inventar etc., aduse la sediul beneficiarului și a conținutului operațiilor efectuate în acest scop ;

— *procesul de producție* este reflectat în contabilitate prin consumul de materiale și munca prestată de către salariați, în scopul realizării produselor ;

— *procesul de desfacere* este reflectat în contabilitate prin valoarea produselor sau mărfurilor vîndute, lucrărilor executate și serviciilor prestate și a operațiilor efectuate în acest scop.

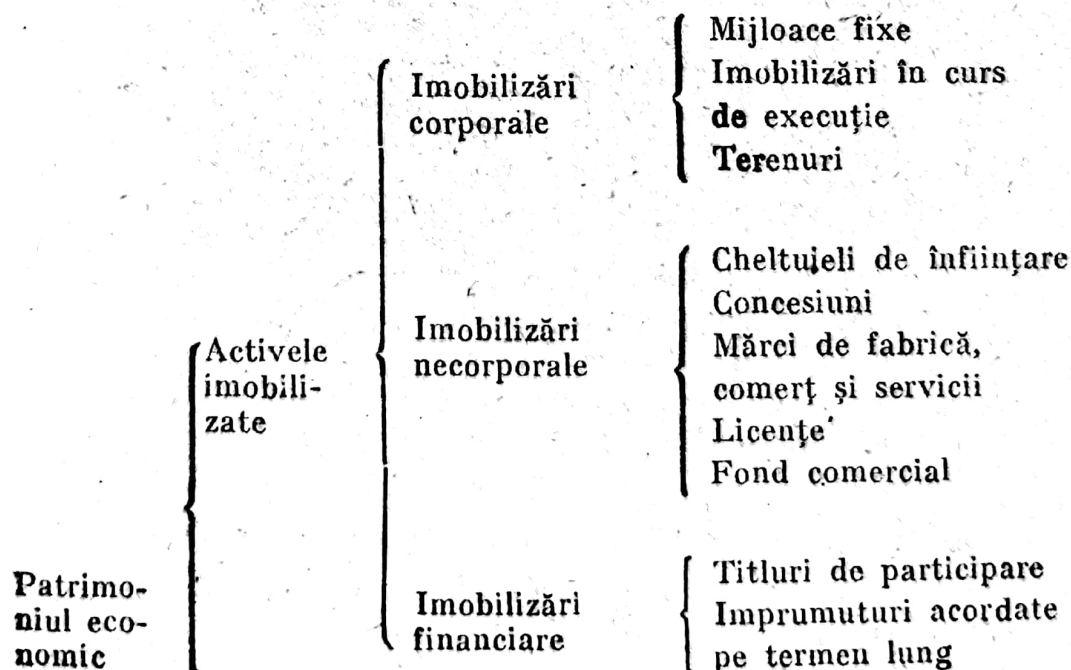
Tot în cadrul obiectului contabilității este cuprins și rezultatul activității economice, care poate fi :

— *profit*, dacă veniturile depășesc cheltuielile ;

— *pierdere*, dacă cheltuielile depășesc veniturile.

Dacă agentul economic obține profit, în contabilitate se reflectă și operațiile privind repartizarea pe destinații a acestuia, iar în cazul în care înregistrează pierderi, în contabilitate se reflectă și modul de acoperire a acestora.

PREZENTAREA SCHEMATICĂ A CONȚINUTULUI ECONOMIC ȘI JURIDIC AL PATRIMONIULUI AGENȚILOR ECONOMICI



Patrimoniul economic

Active circulante

Valori din exploatare

Stocuri de materiale
Obiecte de inventar
Producție în curs de fabricație
Produse finite
Mărfuri
Ambalaje

Valori realizabile pe termen scurt

Clienți
Efecte comerciale de primit
Decontări cu acționarii sau asociații
Acțiuni mobiliare de plasament
Împrumuturi acordate pe termen scurt
Debitori

Disponibilități bănești

Mijloace bănești în casierie
Disponibilități la bancă

Patrimoniul juridic

Capitaluri proprii

Capital social
Rezerve
Rezultatul exercițiului

Obligații

Împrumuturi și obligații asimilate
Furnizori
Efecte comerciale de plătit
Decontări cu bugetul statului
Decontări privind asigurările sociale
Decontări cu fondul de șomaj
Decontări cu salariații
Provizii pentru riscuri și cheltuieli
Dividente de plătit

CAPITOLUL II

DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ**1. IMPORTANȚA DOCUMENTELOR DE EVIDENȚĂ**

Documentul de evidență este un act scris, întocmit cu respectarea strictă a normelor legale, avînd drept scop consemnarea în mod corect a unei operații economice. Actele scrise pentru a fi considerate documente de evidență, trebuie să îndeplinească următoarele *condiții* :

- să cuprindă o operație care a determinat modificarea sau transformarea elementelor patrimoniale ;
- să fie întocmite cu respectarea prevederilor legale.

Importanța documentelor de evidență determinată de conținutul lor, se concretizează în :

- constituie baza legală a înregistrării operațiilor economice în contabilitate ;
- stau la dispoziția acționarilor sau asociațiilor și a cenzorilor pentru a verifica modul cum s-a desfășurat activitatea societăților comerciale ;
- furnizează informațiile necesare organelor de conducere ale agenților economici pentru prognozarea activității viitoare ;
- stau la dispoziția organelor fiscale și a altor organe de control ;
- furnizează informațiile necesare organelor bancare și a altor instituții de credit în vederea acordării de împrumuturi agenților economici ;
- constituie probă în justiție.

Pe baza documentelor de evidență întocmite, se pot verifica și constata următoarele aspecte :

- realitatea și legalitatea operațiilor economice ;
- rentabilitatea și viabilitatea activității agentului economic ;
- răspunderea materială și penală a persoanelor care se fac vinovate de ilegalitatea unor operații efectuate.

2. STRUCTURA DOCUMENTELOR DE EVIDENȚĂ

Orice document de evidență pentru a răspunde scopului urmărit prin întocmirea sa, trebuie să cuprindă următoarele *elemente* :

- denumirea documentului (chitanță, factură, monetar etc.) ;
- antetul, adică denumirea și adresa agentului economic care a întocmit documentul, iar în unele cazuri cu indicarea compartimentului unității sau depozitului care a participat la întocmirea documentului ;
- data întocmirii documentului ;
- numărul documentului ;

— denumirea părților care au contribuit la efectuarea operației economice consemnată în document ;

— descrierea operației economice consemnată în document, iar uneori trebuie să se specifice și actul normativ care a stat la baza efectuării operației respective ;

— semnăturile persoanelor care răspund de legalitatea operației economice și de realitatea datelor cuprinse în document.

3. CLASIFICAREA DOCUMENTELOR DE EVIDENȚĂ

În perioada desfășurării ciclului de exploatare au loc numeroase operații economice care necesită întocmirea unui număr de documente cu caracteristici asemănătoare, dar care prezintă și elemente distincte.

Având în vedere elementele specifice ale documentelor, acestea se pot grupa după mai multe criterii, și anume :

● *După destinație*, documentele se grupează astfel :

- documente specifice mijloacelor fixe și investițiilor ;
- documente specifice materialelor și obiectelor de inventar ;
- documente specifice operațiilor bănești și relațiilor cu terții ;
- documente specifice privind drepturile și reținerile din salarii ;
- documente privind aprovizionarea și vânzarea mărfurilor.

● *În funcție de momentul întocmirii*, documentele se împart astfel :

— documente primare, documentele care se întocmesc în momentul efectuării operației economice ;

— registrele sînt documente care cuprind date referitoare la existența elementelor patrimoniale sau sînt întocmite pentru centralizarea datelor referitoare la operațiile economice de aceeași natură și care au avut loc în același exercițiu.

● *În funcție de circuitul lor*, documentele sînt :

— documente interne, documentele care cuprind operații economice ce au avut loc între unitățile sau depozitele ce aparțin aceluiași agent economic ;

— documentele externe, documentele ce reflectă relațiile agentului economic cu alți agenți economici sau persoane.

● *După funcția pe care o îndeplinesc*, documentele se grupează astfel :

— documente de dispoziție, documentele care cuprind un ordin în vederea efectuării operațiilor economice ;

— documente de execuție cuprind date referitoare la realizarea operației economice și stau la baza înregistrării operației economice în contabilitate ;

— documente mixte cuprind atât ordinul de a efectua operația economică cît și executarea efectivă a operației respective ;

— documente contabile, documentele care se întocmesc în momentul înregistrării operațiilor economice în contabilitate și pentru centralizarea datelor contabile.

● *După regimul de folosire*, documentele se pot grupa astfel :

— documente cu regim special, acele documente care se păstrează și se utilizează în baza unei prevederi legale, distincte, în scopul evitării unor operații economice ilegale (factură, chitanță etc.) ;

— documente fără regim special, cele utilizate pe baza unor norme generale fără a exista reglementări speciale în acest sens.

4. ÎNTOCMIREA, VERIFICAREA, CORECTAREA ȘI PĂSTRAREA DOCUMENTELOR

● *Întocmirea documentelor de evidență* se face potrivit reglementărilor legale, trebuind să furnizeze informații exacte privind operațiunile economice ce au loc.

Dintre *regulile* ce stau la baza întocmirii documentelor de evidență se menționează :

- documentele se întocmesc pentru toate operațiunile care modifică elementele patrimoniale ;
- pentru fiecare operație economică se întocmește documentul prevăzut în normele legale ;
- documentele se completează cu mașina de scris, cerneală albastră sau creion chimic ;
- după întocmirea documentului, spațiile rămase libere trebuie barate ;
- fiecare document se întocmește în numărul de exemplare prevăzut în actele normative.

● *Verificarea documentelor* are ca scop să constate dacă au fost respectate regulile de întocmire a documentelor, iar datele înscrise în acestea sînt reale.

În general, verificarea documentelor se efectuează sub trei aspecte : a formei documentului, a calculelor aritmetice și de fond.

Verificarea formei documentului se referă la modul cum s-au respectat regulile de întocmire a documentelor :

- dacă s-a utilizat documentul prevăzut în normele legale pentru operația economică care s-a efectuat ;
- dacă s-au completat toate elementele documentului ;
- dacă s-au barat spațiile rămase după completarea datelor la care se referă operația consemnată în document ;
- dacă documentul a fost semnat de către persoanele autorizate.

Verificarea calculelor aritmetice se referă la controlul cifrelor cuprinse în document și anume dacă aceste cifre au fost stabilite corect.

Verificarea de fond a documentelor se referă la realitatea, legalitatea, oportunitatea și economicitatea operației cuprinsă în document.

Prin *realitatea* operației economice ce urmărește dacă operația cuprinsă în document s-a produs efectiv și nu există incertitudinea că documentul este întocmit fals. Verificarea *legalității* operației are în vedere dacă operația economică s-a efectuat cu respectarea strictă a prevederilor legale. Verificarea *oportunității* apreciază dacă operația s-a produs în momentul optim, adică în momentul necesar agentului economic. Verificarea *economicității* urmărește ca operația să fie efectuată cu cheltuieli minime.

În funcție de momentul efectuării, verificarea documentului poate fi :

- efectuată înainte de a se produce operația economică cuprinsă în document, cunoscută și sub denumirea de control financiar preventiv ;
- concomitent cu executarea operației economice ;
- efectuată după executarea operației economice, fiind denumită control financiar posterior.

De regulă, controlul financiar preventiv se efectuează de către compartimentului financiar-contabil.

În schimb celelalte forme de control se efectuează astfel :

- la societățile comerciale de către asociați sau acționari și cenzori ;
- la regiile autonome de către organele de control financiar proprii ;
- atât la societățile comerciale cît și la regiile autonome de către organele fiscale.

● **Corectarea documentelor de evidență** greșit întocmite se face cu respectarea strictă a dispozițiilor legale. Se interzice corectarea documentelor prin ștersături, tăieturi sau radere.

Potrivit normelor legale, corectarea documentelor se efectuează, de regulă, de către persoana care a întocmit documentul, prin tăiere cu o linie a sumei sau cuvîntului greșit, în așa fel încît să se poată vedea ce s-a corectat. Dacă eroarea s-a constatat după semnarea documentului, este obligatoriu după corectarea datelor greșite să se înainteze din nou spre semnare.

Normele legale interzic corectarea documentelor de evidență care conțin operații de încasări și plăți în numerar sau prin bancă. Dacă un document care conține operații bănești a fost greșit întocmit, trebuie anulat și păstrat pînă în momentul aprobării de a fi distrus.

● **Păstrarea documentelor de evidență** se efectuează în cursul exercițiului (perioadei de gestiune) la compartimentele funcționale ale agentului economic. La sfîrșitul fiecărui an documentele se predau la *arhiva* agentului economic, de a cărei organizare răspunde, de regulă, șeful compartimentului financiar-contabil.

În arhiva agentului economic, *clasarea documentelor în dosare* are la bază mai multe criterii :

— natura operațiilor economice, potrivit căreia gruparea documentelor în dosare se face pe feluri de operații (operații bănești) ;

— felul activităților desfășurate de agentul economic, potrivit căruia gruparea documentelor în dosare se face pe feluri de activități (activitate de producție, desfacerea mărfurilor) ;

— criteriul nominal are la bază gruparea în dosare a documentelor după denumirea acestora (facturi, avize de expediere, chitanțe etc.) ;

— criteriul combinat se referă la clasarea documentelor în dosare avînd la bază cel puțin două criterii (după natura operațiilor economice și felul activității desfășurate de agentul economic).

În toate cazurile aranjarea documentelor în dosare se efectuează *cronologic*, adică în ordinea producerii operațiilor cuprinse în documente.

Pentru asigurarea pe timpul păstrării documentelor a unei integrități depline, se întocmește *registru* de arhivă, care cuprinde depunerea și eliberarea documentelor în cadrul arhivei și numele persoanei care efectuează aceste operații. Întotdeauna ridicarea documentelor din arhivă trebuie să fie justificată și nu este posibilă decît cu aprobarea conducerii agentului economic. De exemplu, în cazul urmăririi penale a unui gestionar sînt necesare documentele care au fost întocmite de către acesta în vederea efectuării expertizei contabile.

Dacă un document a fost pierdut sau sustras din arhivă, cu aprobarea conducerii agentului economic, se va trece la reconstituirea documentului respectiv, iar persoana vinovată va fi sancționată.

Exemple privind întocmirea corectă a documentelor :

1) BRINTEX S.A. livrează către INTEX S.A. o serie de mărfuri, conform facturii nr. 1 320 din 10 martie a.c., din anexa 1.

2) Unitatea nr. 1 aparținînd societății comerciale INTEX S.A. recepționează mărfurile sosite cu factura nr. 1 320 de la BRINTEX S.A., pe care le consemnează în *nota de recepție și constatare de diferențe* nr. 102 din 10 martie a.c., din anexa 2.

3) Obligațiile societății comerciale INTEX S.A. de 6 321 400 lei față de BRINTEX S.A. reprezentînd contravaloarea mărfurilor primite, se achită pe baza *dispoziției de plată* cu factura din anexa 1.

1	Furnizor BRINTEX S.A.	Cumpărător INTEX S.A.
	FACTURA	1320
	Cod	Cod
Localitatea Braşov	U	Op. P.A.D.
Cont 41720068	1	2
Banca B.C.R.S.A.	3	4
	5	6
	7	8
	9	10
	11	12
	13	14
	15	16
	17	18
	19	20
	21	22
	23	24
	25	26
	27	28
	29	30
	31	32
	33	34
	35	36
	37	38
	39	40
	41	42
	43	44
	45	46
	47	48
	49	50
	51	52
	53	54
	55	56
	57	58
	59	60
	61	62
	63	64
	65	66
	67	68
	69	70
	71	72
	73	74
	75	76
	77	78
	79	80
	81	82
	83	84
	85	86
	87	88
	89	90
	91	92
	93	94
	95	96
	97	98
	99	100

V-am expedit în ziua de 10.03.1991 cu vagonul/auto nr. 31 BV 890
 gara de destinație/adresa Unitatea nr. 1, str. Lungă nr. 120
 prin delegatul VASILESCU ION cu delegația nr. 112
 din 10.03.1991 scrisoare de trăsură

Nr. crt.	SPECIFICAȚIA produs, ambalaj, cheltuieli de transport, temeiul legal al prețurilor (abreviat D = Decret etc.), nr. autorizație de import, precum și termenul de livrare contractual	Cod	U.M.	Cantitatea	Preț unitar		Valoarea	
					Lei	B	Lei	B
17		18	19	20	21			
1	Costum bărbați nr. 42 II A	294-05-6	buc.	1 000	2 194,00		2 194 000, 00	
2	Costum bărbați nr. 44 II B	255-05-5	buc.	600	3 954,00		2 372 400, 00	
3	Pantaloni bărbați nr. 46 I A	250-033	buc.	900	1 950,00		1 755 000, 00	

Semnătura Emitent Control fin prev. cumpărător Total **6 321 400,00**

1) DISPOZIȚIE DE		DATA	
* Plată	35	Livrării***	Primiri la bancă
din <u>14.03.1991</u> nr. <u>4</u>	<u>20</u>	<u>10.03</u>	<u>Acceptări</u>
Banca plătitorului BANCA COMERCIALĂ S.A. BRAȘOV COD nr. <u>43720090</u>		CONT nr. <u>43720090</u>	
Plătitor INTEX S.A. BRAȘOV		Beneficiar BRINTEX S.A. BRAȘOV	
Banca beneficiarului BANCA COMERCIALĂ S.A. BRAȘOV COD nr. <u>41720068</u>		CONT nr. <u>41720068</u>	
Suma plății (în litere) șase milioane trei sute douăzeci și una mii patru sute 6 321 400,00			
Mențiuni speciale Obiectul plății Contravaloarea mărfurilor primite			
(Nr. și data doc. de bază, felul mărfii, serv., al obligației de plată etc.)			
Semnăturile și stampila emitentului	Nr. și data actului de recepție	Banca plătitorului, data înreg. stampilă semnăturile	
	<u>102/10.03</u>		
	<u>10.03.1991</u>		
Data primei facturi			

* Se trece PLATA sau ÎNCASARE ** Se trece codul din anexa 3bNM nr. 2 *** Se trece ziua și luna

Întreprinderea INTEX S.A.

Anexa 2 (față)

Localitatea Brașov

Str. _____ Nr. _____

Unitatea Nr. 2Gestiunea CONF. BĂRBAȚI

Notă de recepție și constatare de diferențe

U	OP PAD	COD GST	Cod furnizor	Nr. factură aviz expediere	Data exped.	Nota de recepție		contract Nr. comandă
						Data	Nr.	
					10.03	10.03	102	

Subsemnații, membrii ai comisiei de recepție, am procedat la recepționarea valorilor

materiale furnizate de BRITEX S.A. din 10.03 cu vagon/auto nr. 31.BV.330documente însoțitoare FACTURA constatându-se următoarele: _____

Specificație mărfuri și ambalaje	Cod	U/M	Cantitatea		Preț unitar	Calculație			Rabat		Temei legal preț
			livrată	pri-mită		Can-titate	Preț unit.	Valoare	%	Va-loare	
1) Costum bărb. 42 II A	294-05-6	buc.	1 000	1 000	2 300	1 000	2 300	2 300 000			
2) Costum bărb. 44 II B	255-05-5	buc.	600	600	4 100	600	4 100	2 460 000			
3) Pant. bărb. 46 I A	250-033	buc.	900	2 100	900	2 100	900	1 890 000			
TOTAL								6 650 000			
Certificare		Comisia de recepție				Total:					
Comercial	Calculație	Numele și prenumele	Semnătura	Numele și prenumele		Semnătura		Gestiunea primitoare			
		Popescu Ion						Data 10.03.1991 Ora 11			
		Georgescu V.						Semnătura			
		Irimia M.									

Notă de predare-restituire

Regim special

Gest. predătoare Unit. nr. 1	
Adresa Str. Str. Vulturul nr. 10	
Expediat prin Georgescu V.	

Seria Gz nr. 2 520

Data 20.03.1991

Gest. primitoare Unit. nr. 2	
Adresa Str. Lungă nr. 10	

Specificația mărfii	Cod					U/M	Cantitatea		Preț unitar lei	Calcul pentru unitatea predătoare			Calcul pentru unit. primitoare	
							Coman-	Pri- mită		Cantitatea	Preț unitar lei	Valoare lei	P.U. lei	Valoarea lei
							dată livrată							
1) Pant. bărb. 44 II	336	03	4			buc.	30	30	250	30	250	75 000	250	75 000
2) Scurtă bărb. nr. 46 A	562	03	8			buc.	40	40	220	40	220	88 000	220	88 000
Total												163 000		163 000
Motivele pentru care se transferă marfa : Unitate în desființare						Semnătura predătorului			Semnătura primitorului		Aprobat :			
						Delegat :								
						Semnătura :					Serv. Comercial			

Regim special

1	Furnizor												
1	PORTELANUL S.A.												
DISPOZIȚIE DE LIVRARE AVIZ DE EXPEDIERE													
OP. P.A.D.	Număr document	Data			Cod predător	Cod cumpărător	Nr. contract comandă				Număr factură	Cont debitor	Nr. poz.
2	3	Zi	Luna	An	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Veți elibera produsele de mai jos către <u>METCHIM S.A.</u> cu vagonul/auto nr. <u>31.BV.520</u> scrisoarea de trăsură _____ gara de destinație/adresa _____ prin delegatul <u>GEORGESCU ION</u> cu delegația nr. <u>22</u> Buletin identitate seria <u>A</u> nr. <u>522610</u> emis de <u>Politia Braşov</u> plata din cont nr. <u>21 31 107 92</u> Banca plătitorului <u>B.C.R. Sucursala Braşov</u>													
Nr. crt.	SPECIFICAȚIA (produse, ambalaje etc.)	Cont creditor	COD			U.M.	Cantitate		Preț unitar		Valoare		
							Disponibilă	Livrată					
								Întregi	Z	Lei	B	Lei	B
16		17	18	19	20	21		22		23			
1)	Serviciu masă 939		1	5	2	2	1	8	7	7	1	1	1
							g a r n	300		1	1	3	0
2)	Serviciu masă 939		1	5	2	2	1	8	7	7	1	1	1
							g a r n	200		1	1	2	0
3)	Serviciu cafea 939		1	5	2	2	1	8	7	7	1	1	1
							g a r n	250		1	1	2	5
4)	Farfurii desert 939		1	5	2	2	1	8	7	7	1	1	1
							g a r n	1.000		1	1	0	0
Total													
Semnătura	Dispus livrarea	Gestionar,			Primitor,			Data livrării					
	VASILESCU I.	POPESCU B.			MARIN G.			25.05.1991					

4) În cadrul societății comerciale INTEX S.A. se transferă mărfuri de la unitatea nr. 1 la unitatea nr. 2 pe baza *notei de predare-restituire*, din anexa 3.

5) Societatea comercială Porțelanul S.A. livrează pe baza *dispoziției de livrare-aviz de expediere* către Metchim S.A. o serie de mărfuri, conform anexei 4.

6) Societatea comercială Coral S.A. depune la Banca Comercială S.A. încasările în numerar pe baza foii de vârsămint cu *chitanță*, conform anexei 5.

Anexa 5

REGIM SPECIAL

A

BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ S.A.

Sucursala BRAȘOV

Filiala

CHITANȚA Nr. 123

S-a primit de la POPESCU VASILE având calitatea de casier

pentru CORAL S.A.

Contul nr.

4273005

(Beneficiarul)

deschis la Sucursala BRAȘOV

Filiala

Ce reprezintă depunerea	Simbol plan casă	Lei	B	Monetar			
				Bucăți	Cup	Lei	B
Încasări în numerar	32	400 000		400	1 000	400 000	
în urma vânzării					500		
mărfurilor					100		
					50		
					25		
					10		
Total lei		400 000			5		
Adică lei patru sute mii					3		
					1		
				Moneda met. diviz.			
				Total lei		400 000	

SPAȚIU PENTRU BANCA COMERCIALĂ

Semnătura casieriei

(Pentru primirea banilor)

.....

Data 199..

Semnătura contabilității

(pentru înregistrarea în cont)

.....

L.S.

CLASA A X-A

CAPITOLUL III

CONTUL ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE

1. BILANȚUL CONTABIL - MIJLOC DE REFLECTARE A DUBLEI REPREZENTĂRI A ELEMENTELOR PATRIMONIALE

Indiferent de forma de proprietate sau de natura activității, agenții economice posedă un patrimoniu.

Patrimoniul societății comerciale este oglindit în contabilitate potrivit principiului dublei reprezentări sub dublu aspect : al materialității și al surselor de formare.

Dubla reprezentare este un principiu al metodei contabilității, potrivit căruia patrimoniul agenților economici se reflectă în contabilitate sub două aspecte, și anume : după componență sub aspectul materialității și al *duratei de recuperare* (a gradului de lichidare, deci de intervalul transformării în bani) pentru care se utilizează noțiunea de *active* și pe de altă parte sub aspectul provenienței, al modului de dobândire pentru care se utilizează noțiunea de *pasive* (surse).

Instrumentul folosit de contabilitate pentru realizarea dublei reprezentări a patrimoniului este *bilanțul* (Anexa 1).

Bilanțul este un procedeu specific al metodei contabilității prin care se prezintă la un moment dat, în mod sintetic și generalizat, în expresie valorică, existența elementelor patrimoniale sub aspectul materialității și al surselor de constituire, precum și rezultatele financiare ale unității.

Bilanțul se prezintă sub forma unui tablou cu două părți distincte, așezate față în față : partea stângă numită *Activ* și partea dreaptă numită *Pasiv*.

Cele două părți ale bilanțului servesc pentru înscrierea elementelor patrimoniale privite din cele două puncte de vedere menționate mai sus.

De exemplu, Societatea Comercială Unirea S.A., București, la data de 31.XII.1991 dispunea de următoarea situație patrimonială :

— Mijloace fixe	8 000 000 lei
— Investiții în curs de execuție	2 000 000 lei
— Materiale	1 000 000 lei
— Mărfuri	8 000 000 lei
— Disponibilități bănești	4 000 000 lei
— Clienți	1 500 000 lei
— Debitori	500 000 lei
— Capital social	8 000 000 lei
— Fond de rezervă	5 000 000 lei
— Fond de investiții	2 000 000 lei
— Datorii față de furnizori	4 000 000 lei
— Alte datorii față de terți	500 000 lei

— Datorii față de bugetul statului (impozite)	1 500 000 lei
— Împrumuturi de la bancă pe termen scurt	3 000 000 lei
— Profit la sfârșitul anului	1 000 000 lei

Reprezentarea maselor patrimoniale prin bilanț se prezintă schematic astfel :

BILANȚ

încheiat la data de 31.XII.1991

Elemente patrimoniale după componența materială	Suma	Elemente patrimoniale după proveniență (surse de formare)	Suma
I. <i>Active fixe (imobilizate)</i>	10 000 000	I. <i>Capital propriu</i>	15 000 000
Mijloace fixe	8 000 000	Capital social	8 000 000
Investiții în curs de execuție	2 000 000	Fond social	—
Titluri de participare	—	Fond de rezervă	5 000 000
		Fond de investiții	2 000 000
II. <i>Active circulante</i>	15 000 000	II. <i>Venituri, rezerve și finanțări</i>	
Materiale	1 000 000		
Produse finite	—	III. <i>Obligații</i>	6 000 000
Mărfuri	8 000 000	Furnizori	4 000 000
Disponibilități bănești	4 000 000	Creditori	500 000
Clienți	1 500 000	Decontări cu bugetul statului	1 500 000
Debitori	500 000		
III. <i>Vărsăminte, prelevări și pierderi</i>		IV. <i>Credite și împrumuturi</i>	
		Credite bancare pe termen scurt	3 000 000
		V. <i>Profit și subvenții</i>	1 000 000
Total activ	25 000 000	Total pasiv	25 000 000

Activul concretizează în expresie bănească mărimea *activelor* folosite de către agentul economic, iar pasivul evidențiază în expresie bănească mărimea surselor de procurare a activelor.

La sfârșitul unei perioade de gestiune alături de active și sursele lor de formare, bilanțul contabil evidențiază și rezultatele financiare ale societății comerciale respective, astfel : în activ pierderile, iar în pasiv beneficiul (profitul). Deci, activul reprezintă o substanță supusă transformării și mișcării în scopul satisfacerii unei nevoi a agentului economic, iar pasivul arată căile de dobândire. Deci, între activul și pasivul bilanțului există un raport de egalitate, cunoscut sub denumirea de *egalitate (echilibru) bilanțieră*.

Această egalitate este determinată de faptul că orice element patrimonial constituit ca „activ“ al unității are un izvor de formare reflectat în „pasiv“.

Astfel, Mijloacele fixe în valoare de 8 000 000 lei din activul bilanțului au ca sursă de formare Capitalul social, care este de 8 000 000 lei. Investițiile în curs de execuție în valoare de 2 000 000 lei au ca surse de formare Fondul de investiții în valoare de 2 000 000 lei etc.

2. INFLUENȚA OPERAȚIILOR ECONOMICO-FINANCIARE ASUPRA ELEMENTELOR PATRIMONIALE DIN BILANȚ

Caracterul continuu al activității economice determină o permanentă mișcare și transformare în structura elementelor patrimoniale, modificări ce se reflectă în contabilitate sub dublu aspect.

Bilanțul reprezintă situația economică și financiară a întreprinderii la un moment dat. Efectuarea unor operații economice ulterioare întocmirii bilanțului are drept rezultat modificarea elementelor sale.

Operațiile economico-financiare determină patru tipuri de modificări în volum și structura elementelor patrimoniale, astfel :

— *modificări valorice în ambele părți ale bilanțului*, prin creșterea unui post din activ, concomitent cu creșterea altui post din pasiv cu aceeași sumă. Totalul bilanțului crește cu suma respectivă, egalitatea bilanțieră menținându-se :

$$A + X = P + X$$

— *modificări în ambele părți ale bilanțului*, prin micșorarea unui post din activ, concomitent cu scăderea altui post din pasiv cu aceeași sumă. Totalul bilanțului se micșorează cu aceeași sumă, egalitatea bilanțieră păstrându-se :

$$A - X = P - X$$

— *modificări valorice numai în activul bilanțului*, prin majorarea unui post din activ concomitent cu micșorarea altui post tot din activ. Totalul bilanțului rămâne neschimbat :

$$A + X - X = P$$

— *modificări valorice numai în pasivul bilanțului*, prin creșterea unui post din pasiv concomitent cu micșorarea altui post tot din pasiv. Totalul bilanțului rămâne neschimbat :

$$A = P + X - X$$

Exemplu. Se presupune că societatea comercială a avut următoarele operații economico-financiare care au produs modificări în bilanț, astfel :

— *Creșterea posturilor din ambele părți ale bilanțului.* La data de 1 ianuarie 1992, societatea comercială recepționează materiale în valoare de 30 000 lei conform facturii. Această operație economică afectează două elemente patrimoniale din bilanț, și anume : valoarea materialelor, element de activ, crește cu suma de 30 000 lei, postul bilanțier „Materiale” crește de la 1 000 000 lei la 1 030 000 lei, iar valoarea obligațiilor față de furnizori, element de pasiv, crește cu suma de 30 000 lei, postul bilanțier „Furnizori” crește de la 4 000 000 lei la 4 030 000 lei.

Pornind de la egalitatea $A = P$ și notînd suma operației care modifică elementele patrimoniale cu X se obține relația :

$$A + X = P + X$$

Înlocuind cu datele din bilanț se obține egalitatea :

$$25\,000\,000 + 30\,000 = 25\,000\,000 + 30\,000$$

Totalul bilanțului a crescut de la 25 000 000 la 25 030 000 .
În urma acestei operații bilanțul se prezintă astfel :

BILANȚ

încheiat la 1 ianuarie 1992

Activ		Pasiv	
Denumirea elementului	Suma	Denumirea elementului	Suma
I. Active imobilizate	10 000 000	I. Capital propriu	15 000 000
Mijloace fixe	8 000 000	Capital social	8 000 000
Investiții în curs de execuție	2 000 000	Fond social	—
II. Active circulante	15 030 000	Fond de rezervă	5 000 000
Materiale (1 000 000 + 30 000)	1 030 000	Fond de investiții	2 000 000
Mărfuri	8 000 000	II. Obligații	6 030 000
Disponibil la bancă	4 000 000	Furnizori	(4 000 000 + 30 000)
Clienți	1 500 000	Creditori	500 000
Debitori	500 000	Decontări cu bugetul statului	1 500 000
III. Vărsăminte și pierderi		IV. Credite și împrumuturi bancare	—
		Credite pe termen scurt	3 000 000
		V. Profit și subvenții	1 000 000
TOTAL ACTIV	25 030 000	TOTAL PASIV	25 030 000

— Micșorarea posturilor din ambele părți ale bilanțului. La data de 10 ianuarie 1992 societatea comercială plătește din disponibilul de la bancă obligațiile față de diferiți furnizori, în valoare de 120 000 lei.

Operația economică a determinat modificări la două elemente din ambele părți ale bilanțului astfel : valoarea disponibilului din contul de la bancă, element de activ, scade cu suma de 120 000 lei, postul bilanțier. Disponibilul de la bancă scade de la 4 000 000 lei (4 000 000 — 120 000) la 3 880 000 lei, iar valoarea obligațiilor față de furnizori, element de pasiv, scade de la 4 030 000 lei la 3 910 000 lei (4 030 000 — 120 000).

Modificările produse în bilanț pot fi redată prin următoarea formulă :
 $A - X = P - X$.

Înlocuind datele din bilanț rezultă : 25 030 000 — 120 000 =
= 25 030 000 — 120 000.

Totalul bilanțului a scăzut de la 25 030 000 la 24 910 000.

Modificările produse de operația economică se reflectă în noul bilanț astfel :

BILANȚ

încheiat la 10 ianuarie 1992

Activ		Pasiv	
Denumirea elementelor patrimoniale de activ	Suma	Denumirea elementelor patrimoniale de pasiv	Suma
1	2	3	4
I. Active imobilizate	10 000 000	I. Capital propriu	15 000 000
Mijloace fixe	8 000 000	Capital social	8 000 000
Investiții în curs	2 000 000	Fond social	—
		Fond de rezervă	5 000 000
		Fond de investiții	2 000 000

Tabel (continuare)

1	2	3	4
II. <i>Active circulante</i>	14 910 000	III. <i>Obligații</i>	5 910 000
Materiale	1 030 000	Furnizori	
Mărfuri	8 000 000	(4 030 000 — 120 000)	3 910 000
Disponibilități		Creditori	500 000
la bancă		Decontări cu bugetul statului	1 500 000
(4 000 000 — 120 000)	3 880 000	IV. <i>Credite și împrumuturi bancare</i>	
Clienți	1 500 000	Credite pe termen scurt	3 000 000
Debitori	500 000	V. <i>Profil și pierderi</i>	1 000 000
TOTAL ACTIV	24 910 000	TOTAL PASIV	24 910 000

— *Modificări numai la elementele patrimoniale din activul bilanțului.*

La 15 ianuarie 1992 se ridică din contul de la bancă suma de 5 000 lei în numerar și se aduce în casieria societății. Această operație economică afectează două elemente din activul bilanțului, pasivul rămânând neschimbat astfel: numerarul din casieria unității element de activ, crește cu suma de 5 000 lei, ceea ce duce la creșterea postului de activ „casa”, de la 0 lei la 5 000 lei. În același timp scade disponibilul din contul de la bancă cu suma de 5 000 lei element tot de activ, ceea ce duce la scăderea postului din activul bilanțului, adică disponibilul din cont scade de la 3 880 000 lei la 3 875 000 lei (3 880 000 — 5 000). Pasivul rămâne neschimbat.

Relația ce se obține în urma acestei modificări este :

$$A + X - X = P$$

Totalul bilanțului rămâne neschimbat.

Înlocuind cu datele din bilanțul anterior se obține :

$$24\,910\,000 + 5\,000 - 5\,000 = 24\,910\,000$$

În urma acestei operații economice bilanțul se prezintă astfel :

BILANȚ

încheiat la 15 ianuarie 1992

Activ

Pasiv

Denumirea elementelor de activ	Suma	Denumirea elementelor de pasiv	Suma
I. <i>Active imobilizate</i>	10 000 000	I. <i>Capital propriu</i>	15 000 000
Mijloace fixe	8 000 000	Capital social	8 000 000
Investiții în curs	2 000 000	Fond social	—
		Fond de rezervă	5 000 000
		Fond de investiții	2 000 000

Tabel (continuare)

1	2	3	4
II. <i>Active circulante</i>	14 910 000	III. <i>Obligații</i>	5 910 000
Materiale	1 030 000	Furnizori	3 910 000
Mărfuri	8 000 000	Creditori	500 000
Disponibil la bancă (3 880 000—5 000)	3 875 000	Decontări cu buge- tul statului	1 500 000
Clienți	1 500 000	IV. <i>Credite și împrumu- turi bancare</i>	
Debitori	500 000	Credite pe termen scurt	3 000 000
Casa (0 + 5 000)	5 000	V. <i>Profit și pierderi</i>	1 000 000
III. <i>Vărsăminte, prelevări și pierderi</i>	—		
TOTAL ACTIV	24 910 000	TOTAL PASIV	24 910 000

— *Modificări la elementele patrimoniale numai din pasivul bilanțului.*
La 30 ianuarie 1992, se trec la restanță creditele nerambursate în termen, în valoare de 2 000 000 lei. Această operație economică determină modificări la două elemente din pasivul bilanțului, astfel: cresc împrumuturile nerambursate la scadență cu suma de 2 000 000 lei, element de pasiv, ceea ce duce la creșterea (aparitia) postului de pasiv „Credite nerambursate la scadență” cu 200 000 lei.

Relația ce se obține este următoarea:

$$A = P + x - x = 24\,910\,000$$

$$24\,910\,000 = 24\,910\,000 + 2\,000\,000 - 2\,000\,000$$

În urma acestei operații economice bilanțul se prezintă astfel:

BILANȚ
încheiat la 15 ianuarie 1992

Activ

Pasiv

Denumirea elementelor de activ	Suma	Denumirea elementelor de pasiv	Suma
I. <i>Active imobilizate</i>	10 000 000	I. <i>Capital propriu</i>	15 000 000
Mijloace fixe	8 000 000	Capital social	8 000 000
Investiții în curs	2 000 000	Fond social	—
II. <i>Active circulante</i>	15 030 000	Fond de rezervă	5 000 000
Materiale	1 030 000	Fond de investiții	2 000 000
Mărfuri	8 000 000	III. <i>Obligații</i>	5 910 000
Disponibil la bancă (3 880 000—5 000)	3 875 000	Furnizori	3 910 000
Clienți	1 500 000	Creditori	500 000
Debitori	500 000	Decontări cu buge- tul statului	1 500 000
Casa	5 000	IV. <i>Credite și împrumu- turi bancare</i>	
III. <i>Vărsăminte, prelevări și pierderi</i>	—	Credite pe termen scurt (3 000 000 + + 2 000 000)	1 000 000
		Credite nerambursate la scadență	2 000 000
		V. <i>Profit și pierderi</i>	1 000 000
TOTAL ACTIV	24 910 000	TOTAL PASIV	24 910 000

În toate cazurile se menține egalitatea : $A = P$.

Egalitatea bilanțului este o consecință a principiului dublei reprezentări, realizată prin intermediul dublei înregistrări.

Formularul tip de bilanț se prezintă în *Anexa 1*

Anexa 1

Unitatea Capital social (mii lei)
 Adresa Număr salariați
 Telefon
 Numărul din registrul comerțului

BILANȚ

— mii lei —

Elemente patrimoniale	1991	1990
Active fixe — total din care : Mijloace fixe la valoarea rămasă Investiții în curs de execuție Titluri de participare		
II. Active circulante — Total din care : Materiale Produse finite Produse, lucrări, servicii facturate și mărfuri expediate Mărfuri Disponibilități bănești Clienți Debitori		
III. Vărsăminte, prelevări și pierderi — Total din care : Vărsăminte și prelevări din profit Pierderi din anul curent Pierderi din anii precedenți		
Total activ (I + II + III)		
I. Capital propriu — Total din care : Capital social din care vărsat Fondul social Fondul de rezervă Fondul de investiții		
II. Venituri, rezerve și finanțări — Total		
III. Obligații — Total din care : Furnizori Creditori Decontări cu bugetul statului		
IV. Credite și împrumuturi — Total din care : Credite bancare pe termen scurt Credite bancare pe termen mijlociu și lung Credite pentru investiții		
V. Profit și subvenții — Total din care : Profit		
Total pasiv (I + II + III + IV + V)		

3. CONTUL - IMPORTANȚA ȘI ELEMENTELE SALE

a. **Importanța contului.** Bilanțul sintetizează în cele două părți ale sale existențele mijloacelor economice și ale surselor din patrimoniul întreprinderii la un moment dat.

Contabilitatea trebuie să înregistreze nu numai existența mijloacelor și surselor economice, ci și mișcările acestora care produc mărimi sau micșorări de mijloace și fonduri.

Un procedeu specific contabilității, care să poată urmări și înregistra atât existențele cât și modificările (măririle și micșorările) activelor și surselor acestora precum și pentru controlul existenței valorilor materiale și a fondurilor patrimoniului, este *contul*. El poate să oglindească și să înregistreze *fiecare element patrimonial*, în expresie valorică (și uneori și cantitativă), deci date privind existența și mișcarea lui.

Contul contabil este procedeul specific metodei contabilității prin care se asigură înregistrarea cu exactitate a existenței, mișcării și transformării fiecărui activ și proces economic, a fiecărei surse a activelor precum și a rezultatelor obținute, în mod cronologic și sistematic, valoric și uneori cantitativ.

De exemplu, în întreprinderile comerciale și de alimentație publică, mărfurile care fac obiectul activității lor se înregistrează în *contul „Mărfuri în unitățile cu amănuntul”*. În acest cont se înregistrează stocul de mărfuri inițial, mărfurile care intră prin aprovizionare și ies prin desfacere către consumatori. Mărfurile se procură de la diverși furnizori. Evidența datoriilor față de furnizori, pentru mărfurile primite, precum și achitarea acestora se ține cu ajutorul contului *„Furnizori”*. Varietatea activelor patrimoniale proceselor surselor, rezultatelor, a impus folosirea unui număr corespunzător de conturi, strins legate între ele. Totalitatea conturilor care apar în contabilitate formează *sistemul de conturi*.

b. **Structura contului.** Elementele de bază ale contului sînt :

- denumirea contului (titlul contului);
- explicația operației economice și data înregistrării ei;
- cele două părți ale contului: debitul (partea stîngă) și creditul (partea dreaptă);
- mișcările contului (rulajul);
- soldul contului.

Titlul contului exprimă conținutul economic al elementului patrimonial a cărui evidență o ține. În majoritatea cazurilor titlul contului coincide cu însuși denumirea elementului la care se referă. De exemplu, contul care ține evidența mijloacelor fixe, poartă denumirea *„Mijloace fixe”*, iar cel care ține evidența mărfurilor din depozit poartă numele *„Mărfuri în depozit”* etc.

Denumirea conturilor este stabilită în mod unitar, prin planul de conturi elaborat de Ministerul Economiei și Finanțelor.

Explicația operației economice poate fi : *descriptivă*, prezentarea sumară a operației cu indicarea datei și documentului pe baza căruia se face înregistrarea contabilă, și *contabilă*, prin indicarea denumirii sau simbolului contului corespondent în care se face înregistrarea.

Debitul și creditul contului sînt cele două părți ale contului în care se înregistrează măririle și micșorările și soldul inițial și final.

Părțile contului au funcții contrarii. În cadrul fiecărui cont, una din părți servește pentru înscriserea sumelor care se adună (reprezintă creșteri, mărimi), iar cealaltă parte pentru înscriserea sumelor care se scad (reprezintă diminuări, micșorări, scăderi). Semnificația lor concretă este diferită fiind determinată

de conținutul economic al elementului patrimonial înregistrat și calculat cu ajutorul contului. De exemplu, pentru elementul „Mijloace fixe” debitul reprezintă intrările (mărire), creșterile, iar creditul ieșirile (scăderi), micșorările. Pentru „Fondul de investiții” (sursa mijloacelor fixe) debitul reprezintă micșorările, iar creditul creșterile. Sumele înscrise în debitul unui cont se numesc *sume debitoare*. Sumele înscrise în creditul unui cont se numesc *sume creditoare*. A *debita un cont* înseamnă a înregistra operația în debitul contului. A *credita un cont* înseamnă a înregistra operația în creditul contului.

Rulajul (mișcarea) contului arată modificările survenite în volumul activelor, surselor sau proceselor economice, ca urmare a creșterilor sau micșorărilor ocazionate de operațiile economice.

În funcție de partea în care sînt înregistrate sumele ce reprezintă mișcări se disting: *rulaje (mișcări) debitoare*, cînd sumele sînt înregistrate în debit și *rulaje (mișcări) creditoare*, cînd sumele sînt înregistrate în credit.

Periodic pentru a cunoaște suma modificărilor intervenite într-o anumită perioadă, mișcările debitoare sau creditoare se totalizează și se obține totalul mișcărilor debitoare, *rulajul debitor* și totalul mișcărilor creditoare, *rulajul creditor*.

Dacă la totalul mișcărilor se adaugă existențele inițiale (solduri inițiale) se obține *totalul sumelor debitoare* și respectiv *totalul sumelor creditoare*.

Soldul contului. Înregistrarea distinctă și în același timp în cele două părți ale contului pe de o parte a creșterilor unui element patrimonial și pe de altă parte a micșorărilor aceluiași element face posibilă, stabilirea în orice moment a situației elementului respectiv la un moment dat. Acest lucru se exprimă cu ajutorul *soldului contului*. Deci *soldul* reprezintă situația la un moment dat a elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul.

Soldul contului se stabilește prin efectuarea diferenței dintre totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare sau invers. *Soldul* poate fi *debitor*, cînd totalul sumelor debitoare este mai mare decît al celor creditoare și *creditor*, cînd totalul sumelor creditoare este mai mare decît al celor debitoare. *Soldul inițial* se stabilește la începutul perioadei, iar *soldul final* se stabilește la sfîrșitul perioadei de gestiune.

În situația în care totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul nu are sold și se numește cont *soldat*. Un asemenea cont încetează să aibă funcție contabilă.

Soldul final reflectă rezultatele obținute ca urmare a modificărilor produse de operațiile economice asupra elementului patrimonial respectiv.

Exemplu de cont cu toate elementele sale se prezintă în modelul 3.1.

Model 3.1

Contul „Mărfuri în unitățile cu amănuntul”

Debit			Credit		
Data	Explicația	Suma	Data	Explicația	Suma
1992	Existent (sold inițial)	300 000	5 ianuarie	Vinzări conform borderoului nr. ...	210 000
4 ianuarie	Recepționat mărfuri conform notei de recepție-constatare diferențe nr. ...	120 000	6 ianuarie	Vinzări conform borderoului nr.	130 000
7 ianuarie	Recepționat mărfuri conform notei de recepție-constatare diferențe nr.	110 000			
	Total sume debitoare	530 000		Total sume creditoare	340 000
	Sold final debitor (530 000—340 000)	190 000			

4. FORMELE ȘI FUNCȚIILE CONTULUI

a. **Formele contului.** Pentru a putea determina cu ușurință cele două feluri de modificări, contul ca principal instrument de lucru al contabilității are o formă grafică specială. Elementele contului pot fi așezate diferit, în cadrul contului și ca urmare a acestui fapt, rulajele și soldurile contului, pot fi stabilite în mod diferit după necesitățile muncii de înregistrare contabilă.

În funcție de modul diferit de așezare și de stabilire a elementelor contului, există două forme esențiale ale contului: forma bilaterală și forma unilaterală.

Forma bilaterală a contului se caracterizează prin aceea că debitul și creditul sînt așezate față în față, de o parte și de alta, fiecare din cele două părți avînd coloane distincte pentru dată, explicații și sumă (model 3.1). În practică, părțile contului pot fi așezate pe una și aceeași pagină a registrului ca în modelul prezentat, sau cele două părți ale contului debitul și creditul, sînt înscrise în fișe separate (fișe șah).

Această formă prezintă dezavantajul că pentru determinarea soldului, trebuie făcute calcule în afara aceluși cont, iar liniatura contului nu permite înscriserea soldului stabilit (modelul 3.1).

Forma contului se realizează cu ajutorul fișelor sau alte forme, determinate de prelucrarea mecanizată a datelor.

Forma unilaterală a contului se caracterizează prin aceea că unele elemente necesare înregistrării — dată, documentul și explicația — sînt prevăzute o singură dată în cadrul contului într-o singură parte (în două coloane), și sînt folosite pentru înscriserea sumelor în coloanele alăturate de debit, credit și sold, așezate în partea dreaptă a contului ca în modelul 3.2.

Model 3.2

„Mărfuri în unitățile cu amănuntul”

Data	Document		Explicația	Debit	Credit	Sold
	felul	nr.				
4.I	Balanță verificare NRCD	5	Existența (sold inițial) Recepționat marfă	120 000		300 000 420 000
5.I	Borderou vânzări	3	Vînzare mărfuri	—	210 000	210 000
6.I	Borderou vânzări	4	Vînzare mărfuri	—	130 000	80 000
7.I	NRCD	17	Recepționat marfă	110 000	—	190 000

Această formă a contului prezintă avantajul că după fiecare operație economică se poate determina soldul.

Forma unilaterală a contului este folosită în activitatea practică, fiind concretizată în fișa de cont pentru operații diverse, fișă deschisă pentru fiecare cont. Înregistrarea operațiilor se face valoric.

O variantă a formei unilaterale a contului este *forma cu coloane* destinate pentru cantități și valori atunci cînd evidența elementului patrimonial se

ține în etalon valoric și cantitativ. Machetizată fișa de cont analitic pentru valori materiale se prezintă astfel :

Cont analitic : „Făindă”

Data	Document		Cantitățile			Valoare		
	felul	nr.	Intrate	Ieșite	Stoc	Debit	Credit	Sold
6.I	NRCF	3	500		820			57 400
7.I	NCP	12		200	1 320	35 000		92 400
					1 120		14 000	78 400

Pentru aplicații demonstrative se folosește forma (grafică) abreviată a contului similar cu litera „T” ca în exemplul următor :

Denumirea contului
D (a elementului patrimonial) C

b. Funcțiile contului. Rolul reprezentativ al contului în cadrul metodei contabilității constă și în caracterul său multifuncțional. Contul are următoarele funcții :

— *de grupare a datelor*, realizată prin deschiderea de conturi distincte pentru fiecare element patrimonial, proces, rezultat financiar și prin înregistrarea în fiecare cont numai a datelor care se referă la elementul respectiv ;

— *de sistematizare a datelor*, prin ordonarea și separarea datelor cu semnul plus (+) (majorările) de cele cu semnul minus (—) (micșorările) pentru a putea fi însumate și a stabili prin diferențe între cele două totaluri existența finală a elementului reflectat (adică soldul final) ;

— *de calcul*, în baza căruia cu ajutorul fiecărui cont prin operații de adunare și scădere se determină situația reală a elementului a cărei evidență o ține ; în același timp datele din anumite conturi ajută la calculul indicatorilor economici și financiari reprezentativi, ca : stocurile de mărfuri, volumul desfacerilor, cheltuieli de circulație, rabatul comercial și profitul ;

— *de control și analiză*, rezultantă firească a funcției de înregistrare a datelor, constă în folosirea conturilor ca mijloc pentru controlul îndeplinirii planurilor, a respectării disciplinei financiare și a folosirii eficiente a fondurilor.

5. REGULI DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR

Înregistrarea operațiilor cu ajutorul conturilor, în vederea urmăririi influenței acestora asupra elementelor patrimoniale se face pe baza *regulilor de funcționare a conturilor*.

Regulile de funcționare a conturilor precizează în mod expres în care parte a contului (debit sau credit) se înregistrează existențele, majorările și micșorările elementelor reflectate cu ajutorul lor.

Legătura dintre bilanț și cont. Pentru înțelegerea regulilor de funcționare a conturilor se pornește de la bilanț, deoarece între bilanț și conturi există o strânsă legătură în ambele sensuri (de la bilanț la cont și de la cont la bilanț).

Astfel, la începutul perioadei de gestiune, existențele elementelor patrimoniale din activul și pasivul bilanțului sînt preluate de conturi (sub formă de solduri inițiale) în vederea urmăririi în continuare a modificărilor intervenite asupra acestora ca urmare a diferitelor operații economico-financiare ce au loc în cursul perioadei de gestiune.

La sfîrșitul perioadei de gestiune, bilanțul se întocmește pe baza datelor din conturi, respectiv soldurile finale debitoare ale conturilor de activ se trec în activul bilanțului și soldurile creditoare ale conturilor se trec în pasivul bilanțului, în scopul centralizării și analizei lor.

Exemplu. Pentru fundamentarea corectă a regulilor de funcționare a conturilor, se pornește de la bilanțul întocmit de întreprinderea comercială la sfîrșitul anului precedent, care reflectă existența elementelor patrimoniale astfel :

BILANȚ

întocmit la data de 31.XII.1992

Activ		Pasiv	
Mijloace fixe	3 600 000	Capital social	3 600 000
Mărfuri în unitățile cu amănuntul	4 400 000	Fond de rezervă	2 700 000
Casa	2 000	Credite pe termen scurt	632 000
Disponibil la bancă	30 000	Amortizarea mijloacelor fixe	800 000
		Furnizori	200 000
			100 000
Total activ	8 032 000	Total pasiv	8 032 000

Pe baza acestui bilanț se deschide în evidența contabilă curentă cite un cont destinat pentru fiecare post din bilanț, în care se vor înregistra, existențele inițiale de activ și de pasiv, avînd următoarea prezentare :

BILANȚ

la 31.XII.1992

CONTURI DE ACTIV		CONTURI DE PASIV	
+ D „Mijloace fixe” — C	— D	+ D „Capital social” + C	— C
Sold inițial 3 600 000			Sold inițial 3 600 000
+ D „Mărfuri în unitățile cu amănuntul” — C	— D	+ D „Fond de rezervă” + C	— C
Sold inițial 4 400 000			Sold inițial 632 000
+ D „Casa” — C	— D		
Sold inițial 2			
+ D „Disponibil la bancă” — C	— D	+ D „Furnizori” + C	— C
Sold inițial 30 000			Sold inițial 800 000
Total activ 8 032 000		Total pasiv 8 032 000	

Din această schemă rezultă :

- împărțirea conturilor în :
- conturi de activ, care reflectă elementele din activul bilanțului (mijloace după componență) ;

— *conturi de pasiv*, care reflectă elementele din pasivul bilanțului (sursele de formare a elementelor din activ).

De aici rezultă *prima regulă de funcționare a conturilor*: existențele din activul bilanțului (din partea stângă) au fost înscrise în partea stângă a conturilor de activ adică în „Debit”, ca solduri inițiale debitoare, iar existențele de pasiv (din partea dreaptă a bilanțului) au fost înscrise în partea dreaptă a conturilor, adică în „Credit”, deci ca solduri inițiale creditoare. Deci, *elementele* din activul și din pasivul bilanțului apar în conturile respective, pe aceeași parte pe care ele figurează în bilanț.

X *Prima regulă de funcționare a conturilor* înseamnă :

— conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existențele de activ ;

— conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita și se creditează cu existențele din pasiv.

În conturi se evidențiază pe lângă existența (activelor patrimoniale, proceselor, surselor) și modificările pe care le suferă elementele patrimoniale (creșterile și micșorările), sub influența operațiunilor economico-financiare.

Exemplu. Societatea comercială primește de la furnizor conform facturii nr. 120/1992 o mașină de contabilizat la valoarea de 50 000 lei. Această operație economică a dus la : majorarea soldurilor inițiale de mijloace fixe ajungând la 3 650 000 (de la 3 600 000 la care se adaugă creșterea de 50 000 lei) și a soldului „Furnizori” cu 50 000 lei).

Înregistrarea în conturi a operației se prezintă astfel :

D	„Mijloace fixe”	C	D	„Furnizori”	C
a) Existența de activ, sold inițial	3 600 000		a) Existența de pasiv, sold inițial	800 000	
b) creșteri de activ (majorări)	50 000	Micșorări de 25 000 lei mijloace fixe	b) creșteri de pasiv (majorări)	50 000	
Total sume debitoare	3 650 000		Total sume creditoare	850 000	

Se constată că creșterile de „activ” au fost înregistrate în debitul contului „Mijloace fixe” alături de soldul inițial care s-a majorat ; iar creșterile de pasiv au fost înregistrate în creditul contului „Furnizori” alături de soldul inițial care de asemenea s-a majorat.

Față de cele arătate mai sus se poate enunța *a doua regulă de funcționare a conturilor* :

— conturile de activ se debitează cu majorările elementelor de activ determinate de operațiile economice (majorări, creșteri, încasări) ;

— conturile de pasiv se creditează cu majorările elementelor de pasiv determinate de operațiile economice (majorări, creșteri de surse).

Pe data de 6 ianuarie Societatea comercială scoate din funcțiune pe baza procesului-verbal, 5 frigidere în valoare de 25 000 lei.

Această operație duce la micșorarea valorii mijloacelor fixe existente în societate cu 25 000 lei, care fiind o mărime cu semnul „minus” se reflectă separat de existența mijloacelor fixe și de majorări adică, în creditul contului „Mijloace fixe”. În același timp se micșorează și sursa de formare a mijloacelor

fixe „Amortizarea mijloacelor fixe” cu suma de 25 000 lei, care se înregistrează în partea opusă a existenței și a majorărilor de surse, adică în debitul contului „Amortizarea mijloacelor fixe”. În conturi situația se prezintă ca în exemplul de mai sus.

Deci, se desprinde a treia regulă de funcționare a conturilor :

— conturile de activ se creditează cu micșorările (scăderile, reducerile, ieșirile, consumurile) elementelor de activ determinate de operațiile economice ;

— conturile de pasiv se debitează cu micșorările (reducerile, scăderile) elementelor de pasiv determinate de operațiile economice.

La sfârșitul perioadei de gestionare după ce s-au înregistrat operațiile economice se stabilește noua situație a mijloacelor economice sub dublu aspect prin stabilirea soldurilor finale. În exemplul dat după ce s-au înregistrat și a doua operație economică se stabilesc soldurile finale la conturile „Mijloace fixe”, și „Amortizarea mijloacelor fixe”, astfel :

D „Mijloace fixe”		C	D „Amortizarea mijloacelor fixe”		C		
Sold inițial	3 600 000	Mișcări 25 000	Micșorări	25 000	Sold inițial	300 000	
Majorări	50 000						
Total sume debitoare	3 650 000	Total sume creditoare	25 000	Total sume debitoare	25 000	Total sume creditoare	300 000
Sold final debitor	3 625 000				Sold final creditor	275 000	

$Sold\ final\ mijloace\ fixe = Total\ sume\ debitoare - Total\ sume\ creditoare = 3\ 650\ 000 - 25\ 000 = 3\ 625\ 000$, deci : $Sfd = Tsd - Tsc$

$Sold\ final\ „Amortizarea\ mijloacelor\ fixe” = Total\ sume\ creditoare - Total\ sume\ debitoare : 3\ 000\ 000 - 25\ 000 = 2\ 750\ 000$, deci : $Sfe = Tsc - Tsd$. Se constată : Contul „Mijloace fixe” fiind cont de activ are sold final debitor deoarece întreprinderea nu poate onora plăți (transfera), vinde valori mai mari decât cele reflectate în debit (existențe). Contul „Amortizarea mijloacelor fixe” fiind cont de pasiv, are sold final creditor — deoarece întreprinderea nu poate plăti (stinge) obligații mai mari decât cele reflectate în creditul conturilor (existențe).

Pe această bază se poate enunța ultima regulă de funcționare a conturilor :

— conturile de activ au întotdeauna solduri debitoare ;

— conturile de pasiv au întotdeauna solduri creditoare.

Schematic, regulile de funcționare a conturilor se prezintă astfel :

D(+)	CONTURI DE ACTIV	C(-)
— Încep să funcționeze prin a se debita		— Se creditează cu micșorările de activ
— Se debitează cu existențele și majorările de activ		
— Au sold debitor		
D(-)	CONTURI DE PASIV	(C+)
— Se debitează cu micșorările de pasiv		— Încep să funcționeze prin a se credita
		— Se creditează cu existențele și majorările de pasiv
		— Au sold creditor



Concluzii : Regulile de funcționare a conturilor sînt determinate de conținutul economic al conturilor. Regulile de funcționare a conturilor de activ sînt opuse regulilor de funcționare a conturilor de pasiv deoarece și conținutul lor este opus. Creșterile de activ sau de pasiv se înregistrează în acea parte a conturilor unde au fost înscrise și soldurile inițiale, deoarece duc la majorarea lor.

Pentru a nu se confunda activul și pasivul bilanțului cu debitul și creditul contului se precizează :

— Activul cuprinde totalitatea activelor (bunurilor) ale unei societăți existente la un moment dat (totalul soldurilor debitoare a conturilor de activ) în timp ce debitul contului poate reflecta *existența* și creșterile unui element de activ sau micșorarea unui alt element de pasiv, *cînd contul este de pasiv*.

— Pasivul bilanțului cuprinde totalitatea surselor elementelor patrimoniale existente la un moment dat (totalul soldurilor creditoare ale conturilor de pasiv) în timp ce „creditul” contului poate reprezenta *existența* și creșterea unui element de pasiv cînd contul este de pasiv sau micșorarea unui element de activ cînd contul este de activ. Conturile funcționează respectînd aceste reguli de funcționare. Factorul hotărîtor, care imprimă o anumită funcție este conținutul economic al conturilor.

În majoritatea cazurilor conturile funcționează după o singură regulă de funcționare, a conturilor de activ sau a conturilor de pasiv. Acestea se numesc *conturi monofuncționale* : au conținut economic omogen și imprimă conturilor o funcție constantă de activ sau de pasiv.

Conturile bifuncționale (profit și pierderi, venituri) au conținut economic eterogen, rezultat prin asocierea din necesități practice, a unor elemente patrimoniale deosebite ca natură, fapt ce le imprimă anumite particularități funcționale.

Exemplu. Contul „Venituri din activitatea de bază” conține elemente patrimoniale diferite ca natură : în credit — veniturile de natură pasivă ; în debit — cheltuielile de natură activă.

Din compararea veniturilor cu cheltuielile se determină rezultatul financiar, favorabil (profit) sau nefavorabil (pierdere).

Conturile bifuncționale încep să funcționeze fie prin creditare, fie prin debitare, în funcție de natura elementelor patrimoniale ce se modifică sub influența operațiilor economico-financiare. În funcție de soldul final, se pot încadra în conturi de activ, cînd soldul final este debitor și în conturi de pasiv cînd soldul final este creditor.

6. DUBLA ÎNREGISTRARE ȘI CORESPONDENȚA CONTURILOR

a. *Dubla înregistrare.* Ca o consecință a faptului că orice operație economică determină modificarea a cel puțin două posturi în bilanț fie în aceeași parte (adică activ sau pasiv), fie în ambele părți ale bilanțului, modificări care în contabilitate se urmăresc cu ajutorul conturilor, este firesc ca și înregistrarea operației economice să se facă în cel puțin două conturi, corespunzător elementelor din bilanț ce se modifică.

Exemplu. Societatea comercială ridică din disponibilul de mijloace bănești de la bancă suma de 10 000 lei și o aduce în casieria societății ; această operație economică produce următoarele modificări numai în activul bilanțului :

— scăderea disponibilului de mijloace bănești din contul de la bancă (—A) cu 10 000 lei pentru înregistrarea căruia se folosește contul „Disponibil la bancă” ;

— creșterea numerarului din casieria societății cu 10 000 lei pentru înregistrarea căruia se folosește contul „Casa”, adică $+A = -A$

A.	D+	„Casa”	C	A.	D+	Disponibil la bancă	C
	10 000						10 000
	↑						↑
Corespondența conturilor							

Potrivit regulilor de funcționare a conturilor creșterea numerarului din casă, cu 10 000 lei care este element de activ, se înregistrează în debitul contului „Casa”, iar scăderea disponibilului de mijloace bănești din contul de la bancă cu 10 000, care este tot element de activ se înregistrează în creditul contului „Disponibil la bancă”. Deci operația economică a fost înregistrată în mod simultan și cu aceeași sumă în două conturi. Rezultă că înregistrarea sumei de 10 000 lei s-a făcut dublu în debitul contului „Casa” și în creditul contului „Disponibil la bancă”.

Ca o consecință a dublei reprezentări, a apărut principiul *dublei înregistrări*, care stă la baza înregistrării operațiilor în conturi.

Dubla înregistrare constă în înregistrarea simultană și cu aceeași sumă a unei operații economice sau financiare (în cel puțin două conturi), în debitul unui cont și în creditul altui cont.

Acest mod de înregistrare a operațiilor economice și financiare, cunoscut și sub denumirea de *calcul diagrafic* este specific metodei contabilității, iar contabilitatea avînd la bază acest principiu este contabilitatea în partidă dublă.

Importanța dublei înregistrări constă în :

- prin intermediul său se realizează menținerea permanentă a egalității între activul și pasivul bilanțului ;
- permite verificarea exactității înregistrărilor în conturi și asigură egalitatea mișcării lor debitoare și creditoare.

b. Corespondența conturilor. Dubla înregistrare în conturi a tuturor operațiilor duce la stabilirea unor legături reciproce între conturile folosite pentru înregistrarea operațiilor economico-financiare. Această legătură poartă numele de *corespondență a conturilor*.

Astfel prin înregistrarea operației de ridicare a numerarului de la bancă, s-a stabilit o legătură corespondentă între „Disponibil la bancă” și „Casa”.

Corespondența conturilor reprezintă legătura ce se stabilește între două conturi, ca urmare a interdependenței dintre elementele pe care aceste conturi le reflectă, și care este ocazionată de operația economică supusă înregistrării.

Conturile între care se stabilește o astfel de legătură poartă numele de *conturi corespondente*.

În exemplul de mai sus contul care se debitează „Casa” are corespondent contul „Disponibil la bancă” care se creditează, iar contul care se creditează, „Disponibil la bancă” are corespondent contul care se debitează „Casa”.

Ținînd seama că operațiile economice și financiare produc patru tipuri de modificări în volumul și structura mijloacelor economice și a surselor de formare a acestora, se pot stabili următoarele *corespondențe între conturi* :

- numai între conturi de activ — atunci cînd operațiile ce se înregistrează produc modificări numai în activ : $A + x - x = P$;
- numai între conturi de pasiv cînd operațiile ce se înregistrează produc modificări numai în pasiv : $A = P + x - x$;

— între conturile de activ și pasiv când operațiile ce se înregistrează produc modificări fie în sensul creșterii, fie în sensul micșorării și în activul și în pasivul bilanțului $A + x = P + x$; $A - x = P - x$.

Deci orice corespondență de conturi este caracteristică naturii și conținutului operațiilor economice înregistrate.

Importanța corespondenței conturilor constă în aceea că permite înțelegerea conținutului operației economice sau financiare înregistrate, fără a fi necesară cercetarea documentului, drept pentru care odată cu înregistrarea unor sume în debitul sau în creditul unui cont trebuie să se indice și contul corespondent.

7. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE ȘI FORMULA CONTABILĂ

a. *Analiza contabilă* constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operații economice în mod distinct, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente și a părții acestora (debit sau credit) în care urmează a se înregistra operația respectivă, concomitent și cu aceeași sumă.

Efectuarea analizei operațiilor economice pentru înregistrarea în conturi, parcurge, în general, următoarele *etape*:

— stabilirea naturii și conținutului operației economice supusă analizei, adică ce se înțelege prin operația respectivă: recepția mărfurilor cumpărate, achitarea facturii, transferul mijloacelor fixe, încasări în numerar etc.;

— determinarea părților din bilanț care sînt influențate de operația respectivă, a modificărilor ce se produc ($\pm$) și elementele care se modifică (materiale, mărfuri, furnizori), în urma operației efectuate, precum și conținutul economic al fiecărei modificări;

— stabilirea pe baza elementelor din bilanț ce se modifică, a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică respectivă („Materiale“, „Casa“ etc.);

— determinarea, prin aplicarea regulilor de funcționare a conturilor, a părții conturilor corespondente (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze operația analizată.

Exemplu. O societate comercială, în baza facturii nr. 33 din 10.I. 1992 primește materiale de la furnizori, în valoare de 30 000 lei. Din analiza contabilă a acestei operații rezultă următoarele:

— natura și conținutul operației sînt reprezentate de intrarea materialelor de la furnizori prin aprovizionare;

— operația respectivă provoacă *modificări în ambele părți ale bilanțului*, și anume: o creștere de activ la elementul *Materiale*, care reprezintă o creștere a materialelor din societate cu 30 000 lei și concomitent și cu aceeași sumă, o creștere de pasiv la elementul „Furnizori“, care reprezintă creșterea surselor atrase și implicit a obligațiilor întreprinderii față de furnizori, pentru materialele primite;

— *conturile corespondente* în care urmează să se înregistreze operația economică analizată; pentru creșterea de activ de la elementul „Materiale“, contul de activ „Materiale“, iar pentru creșterea de pasiv de la elementul „Furnizori“, contul de pasiv „Furnizori“;

— aplicînd regulile de funcționare a conturilor, contul „Materiale“, fiind de activ și avînd de înregistrat o creștere de activ, a valorii materialelor se va

debita, iar contul „Furnizori” fiind de pasiv și avînd de înregistrat o creștere a surselor atrase și implicit a obligațiilor întreprinderii față de furnizori se va credita.

Pe baza analizei rezultă următoarea formulă contabilă :

$$\underline{30\ 000\ „Materiale”} = \underline{„Furnizori”\ 30\ 000}$$

În conturi operația economică se înregistrează astfel :

D	„Materiale”	C	D	„Furnizori”	C
	30 000			30 000	
	↑			↑	
correspondență					

b. Formula contabilă este forma de reprezentare grafică a raportului de egalitate valorică stabilit între conturile corespondente pe baza dublei înregistrări a unei operații economico-financiare.

Părțile componente ale formulei contabile sînt : denumirea contului corespondent debitor ; denumirea contului corespondent creditor ; suma ce figurează în documentul ce atestă înfăptuirea operației respective și care stă la baza înregistrării ei în contabilitate.

Între cele două conturi corespondente se pune semnul egalității (=) care arată că în ambele conturi trebuie înregistrată aceeași sumă, deci o egalitate între sumele care se înregistrează concomitent în cele două conturi corespondente.

Întotdeauna în formula contabilă, contul care se debitează se trece în partea stîngă, a semnului egalității, ca urmare a faptului că debiful apare în partea stîngă a unui cont, iar contul care se creditează se trece în partea dreaptă a semnului egalității ca urmare a faptului că la cont creditul reprezintă partea dreaptă a lui.

Dacă în formula de mai sus se suprimă semnul egalității, echivalența valorică între cele două părți ale egalității poate fi redată prin înscrierea aceleiași sume de două ori, odată în contul care se debitează și a doua oară în contul care se creditează menționînd pentru fiecare cont corespondent operația contabilă care se face — debitare sau creditare — astfel :

Debit : „Materiale” 30 000

Credit : „Furnizori” 30 000

În măsura în care formula contabilă sub formă de egalitate este completată cu data operației economice-financiare și cu documentul justificativ se transformă în articol contabil.

Articolul contabil pentru formula contabilă de mai sus se prezintă astfel :

$$\begin{array}{c} 10\text{ ianuarie }1992 \\ \hline 30\ 000\ „Materiale” \quad = \quad „Furnizori”\ 30\ 000 \\ \hline \text{Factura nr. 33 din }10.I.1992 \end{array}$$

Înregistrarea operațiilor economice consemnate în documente în ordinea producerii lor, sub formă de articol contabil (formulă) poartă numele de *înregistrare cronologică*.

În activitatea practică, înregistrarea cronologică se face cu ajutorul documentului de contabilitate denumit *Jurnal de înregistrare*, după ce în prealabil pe documentele primare, au fost trecute conturile corespondente în care urmează a se înregistra (în contabilitate curentă) operația respectivă.

Operația de înscriere pe documente a formulei contabile poartă denumirea de *contare*.

Înregistrarea cronologică a operației economice de mai sus, după ce s-a făcut „contarea” pe documentul primar, îmbracă forma :

Jurnal de înregistrare în perioada _____						
Nr. crt.	Documentul			Simbol cont		Suma
	Felul	Număr	Data	D	C	
1	Factura	33	10.I.1992	„Materiale” 200	„Furnizori” 410	30 000

Felurile formulei contabile sînt :

— după numărul conturilor din care este formată : *simplă și compusă* ;
— după modul de înscriere a sumelor ce se înregistrează : cu sume care se înscriu în negru și cu sume care se înscriu în roșu sau în chenar.

În formula contabilă simplă — specifică înregistrării operațiilor economico-financiare care determină modificări valorice simultane la două elemente patrimoniale —, corespondența se stabilește între două conturi, unul se debitează și celălalt se creditează, astfel :

30 000 „Materiale”	=	„Furnizori”	30 000
--------------------	---	-------------	--------

În formula contabilă compusă — specifică operațiilor economico-financiare care angrenează modificări la mai multe elemente patrimoniale —, corespondența conturilor se stabilește între un cont care se debitează și două sau mai multe conturi care se creditează și invers.

Exemplu. Din numerarul din casă în ziua de 15.I.1992 se depune în contul de la bancă suma de 10 000 lei și se acordă un avans spre decontare unui salariat în sumă de 500 lei, pentru deplasare în interes de serviciu. Se înregistrează :

% 10 000 „Disponibil la bancă” 500 „Debitori”	=	„Casa”	10 500
---	---	--------	--------

În formulele contabile cu sume care se înscriu în roșu sau în chenar, sumele respective se scad din cele înscrise anterior în negru în debitul sau creditul contului. Asemenea formule contabile se folosesc pentru rectificarea unor valori înregistrate anterior la alte prețuri decît cele efective, în scopul aducerii lor la nivelul prețului efectiv.

Exemplu. Prețul efectiv al produselor finite rezultate din procesul de producție este de 68 000 lei, iar prețul prognozat 69 000 lei.

Înregistrarea operației :

— în cursul lunii :

69 000 „Produse finite”	=	„Decontarea producției”	69 000
-------------------------	---	-------------------------	--------

— la sfîrșitul lunii :

68 000 „Decontarea producției”	=	„Cheltuieli de producție”	68 000
--------------------------------	---	---------------------------	--------

— corectarea se înregistrează :

1 000 „Diferențe de preț la produse finite”	=	„Decontarea producției”	1 000
--	---	-------------------------	--

În conturi înregistrarea operațiilor se prezintă astfel :

„Diferențe de preț la produse finite“		„Decontarea producției“		„Cheltuieli de producție“	
D	C	D	+ C	D +	C
3 000		68 000	69 000	70 000	68 000
<u>1 000</u>			<u>1 000</u>		
Sold 2 000		Balansat		Sold 2 000	
debitor				producție netermi- nată	

De asemenea, formulele contabile de mai sus se mai folosesc pentru corectarea sau stornarea în roșu a înregistrărilor greșite. În acest scop, se repetă formula contabilă eronată, însă cu înscrierea sumei în roșu sau în chenar. După stornarea înregistrării greșite, se întocmește formula contabilă corectă, cu suma în negru.

Exemplu. Se achită din contul de disponibil la bancă datoria societății comerciale față de furnizori.

În formula contabilă s-au folosit greșit conturile „Creditori” și „Casa”

$$300\ 000 \text{ „Creditori”} = \text{„Casa”} \quad 30\ 000 \text{ (1)}$$

Pe baza analizei contabile se observă că formula contabilă este eronată și se procedează la stornarea ei în roșu, pentru a se anula înregistrarea greșită astfel :

$$\boxed{30\ 000} \text{ „Creditori”} = \text{„Casa”} \quad \boxed{30\ 000} \text{ (2)}$$

După anularea înregistrării efectuate greșit se face înregistrarea corectă a operației economice :

$$30\ 000 \text{ „Furnizori”} = \text{„Disponibil la bancă”} \quad 30\ 000 \text{ (3)}$$

În conturi aceste înregistrări se prezintă astfel :

„Casa“		„Creditori“	
D +	- C	D -	+ C
30 000 (1)		(1) 30 000	
↑		↑	
	Inregistrare greșită		
<u>30 000</u>		<u>30 000</u>	
↑		↑	
	Inregistrare de stornare		
„Furnizori“		„Disponibil la bancă“	
D -	+ C	D +	- C
30 000	Sold inițial 5 000	Sold inițial 80 000	
↑			30 000 (3)
	Inregistrare corectă		

8. CLASIFICAREA CONTURILOR

Clasificarea conturilor este operația logică prin care conturile utilizate în înregistrarea elementelor patrimoniale se împart în clase sau grupe pe baza asemănărilor acestora înăuntrul unei clase și a deosebirii lor față de conturile aparținând altor clase.

Determinată de existența unui număr mare și variat de conturi, clasificarea ușurează asimilarea conținutului economic și a funcției lor contabile.

Cunoscând caracteristicile esențiale ale unei grupe de conturi se deduc cu ușurință particularitățile de conținut și funcție ale fiecărui cont încadrat în grupa respectivă. Cunoscând particularitățile fiecărei grupe sau subgrupe de conturi se obține o imagine a tuturor conturilor utilizate în contabilitate.

De asemenea, clasificarea permite înțelegerea planului de conturi utilizate în comerț și creează premisele unei analize corespunzătoare a activității economice pe baza informațiilor procurate prin intermediul conturilor.

Clasificarea conturilor se face după următoarele criterii mai importante :

- conținutul economic ;
- funcția contabilă ;
- sfera de cuprindere a informațiilor.

a. După conținutul economic, conturile sînt împărțite în clase, grupe și subgrupe.

Grupa conturilor active imobilizate (fixe) cuprinde conturile „Mijloace fixe”, care țin evidența mijloacelor de muncă ce au valoare mai mare de 500 lei și o durată de funcționare mai mare de un an : terenuri, investiții în curs de execuție, titluri de participare, împrumuturi pe termen lung.

Grupa conturilor mobilizări valori circulante cuprinde un număr mare de conturi datorită variației valorilor circulante folosite în societățile comerciale.

Conturile din grupa activelor fixe și din grupa valorilor circulante servesc pentru reflectarea și controlul existenței, creșterii și micșorării bunurilor fixe și circulante.

Sînt conturi de activ, care se debitează cu existențele și creșterile de active fixe și circulante și se creditează cu micșorările de active fixe și circulante ; au sold final debitor care apare în bilanț.

Conturile rectificative ale activelor patrimoniale sînt strîns legate de conturile activelor fixe și circulante. Din aceste considerente au fost încadrate în clasa conturilor active patrimoniale. Conturile rectificative au rolul de a rectifica (corecta) valoarea de înregistrare a activelor (imobilizate) fixe și a activelor circulante în scopul stabilirii valorii efective, reale a acestora.

Clasa	Grupa	Subgrupa	Contul
1	2	3	4
I. Conturile bunurilor economice (existente)	1. Conturile activelor imobilizate	Active imobilizate corporale	„Mijloace fixe”, „Terenuri, investiții în curs de execuție, necorporale” „Titlurile de participare”
	2. Conturile valorilor circulante (corespunzător formelor pe care le îmbracă în circuitul lor)	Active mobiliare circulante Stocuri	„Materiale” „Obiecte de inventar în depozit” „Produse finite, semifabricate” „Mărfuri în depozit” „Mărfuri în tranzit” „Mărfuri în unitățile cu amănuntul” „Mărfuri în curs de aprovizionare” „Ambalaje” „Materiale și utilaje pentru investiții”
		Active circulante în decontare	„Imobile cumpărate destinate vânzării” „Clienți” „Debitori” „Debitori pentru investiții” „Efecte comerciale de primit”

1	2	3	4
II. Conturile proceselor economice III. Conturile surselor IV. Conturile de ordine și evidență		Conturi financiare	„Casa“ „Disponibil la bancă“ „Carnete cec cu limită de sumă“ „Acreditiv“ „Disponibil pentru investiții economice“ „Disponibil la bancă în devize“ „Alte valori“
	3. Conturile rectificative ale activelor fixe și circulante	Conturile rectificative ale mijloacelor fixe	„Amortizarea mijloacelor fixe“
		Conturi rectificative ale activelor circulante	„Uzura obiectelor de inventar“ „Diferențe de preț la produse finite“ „Adaos comercial“ „Decontări din reevaluarea stocurilor“

Mijloacele fixe și obiectele de inventar prin folosire își pierd din valoarea inițială (se uzează), iar pentru a afla valoarea reală este necesar să se țină evidența separată a uzurii cu ajutorul conturilor rectificative „Amortizarea mijloacelor fixe” și „Uzura obiectelor de inventar”. Sînt conturi de pasiv, care se creditează cu existența și creșterea uzurii și se debitează cu micșorarea uzurii; au sold creditor, care nu apare în bilanț și se trece asupra soldurilor mijloacelor fixe și obiectelor de inventar pe care le rectifică determinînd valoarea reală a acestora.

Determinarea valorii reale a mijloacelor fixe pe baza datelor din conturile :

„Mijloace fixe” valoare de inventar	8 000
„Amortizarea mijloacelor fixe”	1 000
valoarea reală (efectivă) rămasă a mijloacelor fixe, care apare în bilanț	<u>7 000</u>

Alte active patrimoniale sînt înregistrate la altă valoare decît cea efectivă : produsele finite sînt înregistrate la preț negociat (prognostic), iar mărfurile sînt înregistrate la preț cu amănuntul. Pentru a stabili valoarea reală a acestor mijloace se folosesc conturi în care se ține evidența diferențelor dintre valoarea de înregistrare și cea efectivă, la produsele finite cu ajutorul contului „Diferența de preț la produse finite”, iar la mărfuri, cu ajutorul contului „Adaos comercial”.

Contul „Diferențe de preț la produse finite” este cont de activ, se debitează în „negru” cînd diferența este nefavorabilă și în „roșu” cînd diferența este favorabilă și se creditează la scăderea acestor diferențe. Are sold debitor care nu apare în bilanț. Pentru a afla valoarea produselor la preț efectiv, se

adaugă la valoarea produselor la preț negociat (prognozat) înregistrat în cursul lunii, diferența de preț înregistrată în contul rectificator „Diferențe de preț la produse finite”.

Exemplu. În conturi apar următoarele date :

— Produse finite la preț negociat (prognozat)	58 000 lei
— Diferențe de preț la produse finite	<u>2 000</u> lei
— Valoarea efectivă a produselor finite	56 000 lei

iar pentru a afla prețul efectiv al mărfurilor (prețul de cumpărare), din prețul cu amănuntul se scade „suma adaosului înregistrată în contul „Adaos comercial”.

Exemplu.

Mărfuri la preț de cumpărare 9 200 lei = Mărfuri la preț Adaos	
cu amănuntul — comercial	
10 000 lei	800 lei

Deci, conturile din această subgrupă avînd rolul de a rectifica (corecta) valoarea de înregistrare a mijloacelor economice pentru a afla valoarea lor efectivă, au fost incluse în grupa conturilor de mijloace economice.

Conturile rectificative din această grupă nu apar în bilanț, soldurile lor se trec asupra soldurilor conturilor de mijloace materiale (mijloace fixe, obiecte de inventar, mărfuri, produse finite etc.). Unele din acestea sînt conturi de activ „Diferențe de preț”, iar altele sînt conturi de pasiv „Uzura mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar și rabatul sau adaosul comercial”.

Clasa conturilor de procese economice cuprinde conturile cu ajutorul cărora se reflectă mișcarea și transformarea activelor sub formă de stocuri, și bănești, în cadrul diferitelor procese economice din societate.

Avînd în vedere că procesele economice generează cheltuieli, venituri și rezultate financiare, conturile din această clasă se diferențiază în grupa conturilor : de cheltuieli, venituri și rezultate, astfel :

Conturile de procese economice	Conturi de cheltuieli	„Cheltuieli de transport-aprovizionare”; „Cheltuielile activității de bază”; „Cheltuieli de circulație”; „Cheltuieli comune ale secției”; „Cheltuieli generale ale unității”; „Cheltuielile activității auxiliare”; „Cheltuieli pentru acțiuni sociale”; „Cheltuieli anticipate”; „Decontarea producției”; „Cheltuieli de construcții interne”; „Cheltuieli financiare”
	Conturi de venituri	„Venituri din activitatea de bază”; „Venituri din alte activități”; „Venituri de realizat”; „Venituri financiare”; „Venituri anticipate”
	Conturi de rezultate financiare	„Profit și pierdere” „Repartizarea profitului”

Subgrupa conturilor de cheltuieli reflectă diferitele consumuri de muncă vie și materializată efectuate în sfera aprovizionării desfacerii mărfurilor, pro-

ducției, investițiilor. Majoritatea conturilor din această grupă după funcția contabilă sînt conturi de activ, excepție făcînd contul „Decontarea producției”, care este cont bifuncțional, și contul „Rezerve pentru cheltuieli preliminate” care este cont de pasiv.

Gruparea conturilor de cheltuieli după funcția economică	de colectare și repartizare a cheltuielilor	„Cheltuieli de transport-aprovizionare” „Cheltuieli generale ale unității” „Cheltuieli comune ale secției”
	de calculație	„Cheltuielile activității de bază” „Cheltuieli auxiliare” „Cheltuieli pentru construcții interne”
	de delimitare a cheltuielilor de control al îndeplinirii programului costului de producție	„Cheltuieli anticipate” „Rezerva pentru cheltuieli preliminate” „Decontarea producției”

Această grupare s-a făcut ținînd seama de succesiunea operațiilor economice, determinate de procesele economice (aprovizionare, producție, desfacere), precum și de anumite cerințe practice ale muncii de evidență (colectarea cheltuielilor, calcularea costului de producție, determinarea rezultatelor financiare).

Conturile de colectare și repartizare a cheltuielilor colectează cheltuielile prieluate de diferite faze ale proceselor economice (aprovizionare, producție, desfacere). Sînt conturi de activ : se debitează cu cheltuielile colectate și se creditează cu repartizarea cheltuielilor ; unele nu au sold iar altele au sold debitor (cheltuieli de transport, cheltuieli de circulație).

Conturile de calculație stabilesc costurile efective ale producției de bază, auxiliare, a investițiilor. Sînt conturi de activ : se debitează cu totalitatea cheltuielilor efectuate și se creditează cu cheltuielile efective privind producția terminată sau investițiile terminate. Au sold debitor care reprezintă cheltuielile cu producția.

Conturile de delimitare a cheltuielilor sînt folosite pentru stabilirea corectă a volumului de cheltuieli aferent fiecărei perioade de gestiune. Unele cheltuieli se efectuează în luna curentă, dar efectul lor se produce în timp, în lunile următoare ; de exemplu : plata chiriei la începutul anului, pentru întregul an ; plata abonamentelor la ziare și reviste. Pentru evidența acestora se folosește contul „Cheltuieli anticipate”. Este cont de activ, care se debitează cu cheltuielile efectuate în luna curentă și se creditează cu cheltuielile repartizate ; are sold debitor și reprezintă cheltuielile nerepartizate.

În alte situații unele cheltuieli se includ în cheltuielile perioadei curente sub formă de rezerve, care practic se vor efectua în perioadele viitoare de gestiune, ca de exemplu rezerva pentru plata salariilor pe timpul concediilor, cheltuieli cu reparațiile curente și capitale, dobînzile bancare. Evidența acestor rezerve se ține cu ajutorul contului „Rezerve pentru cheltuieli preliminate”. Este cont de pasiv : se creditează la constituirea rezervelor și se debitează cu cheltuielile efectuate din rezerve. Are sold creditor și reprezintă rezervele neutilizate.

Contabilitatea are sarcina de a controla îndeplinirea programului de producție și a costului de producție folosind datele din contul „Decontarea

producției". Este cont de pasiv : se creditează cu costul programat al produselor finite și se debitează cu costul efectiv al acestora. Soldul poate fi debitor, când diferența este nefavorabilă și creditor, când diferența este favorabilă.

Conturile de venituri servesc la urmărirea și controlul îndeplinirii programului bugetului de venituri și cheltuieli de producție și desfacere și pentru determinarea rezultatelor financiare obținute în urma desfășurării activității. După funcția contabilă sînt conturi bifuncționale, și se creditează cu veniturile obținute din vânzarea mărfurilor, se debitează cu cheltuielile efectuate pentru obținerea produselor sau desfacerea mărfurilor. Soldul poate fi creditor și reprezintă diferența favorabilă adică profit sau debitor și reprezintă pierderi.

Conturile „Venituri de realizat” și „Venituri anticipate” sînt conturi de pasiv : se creditează cu veniturile încasate anticipat sau cu veniturile de realizat și se debitează cu repartizarea veniturilor la veniturile din perioada curentă, sau cu sumele încasate.

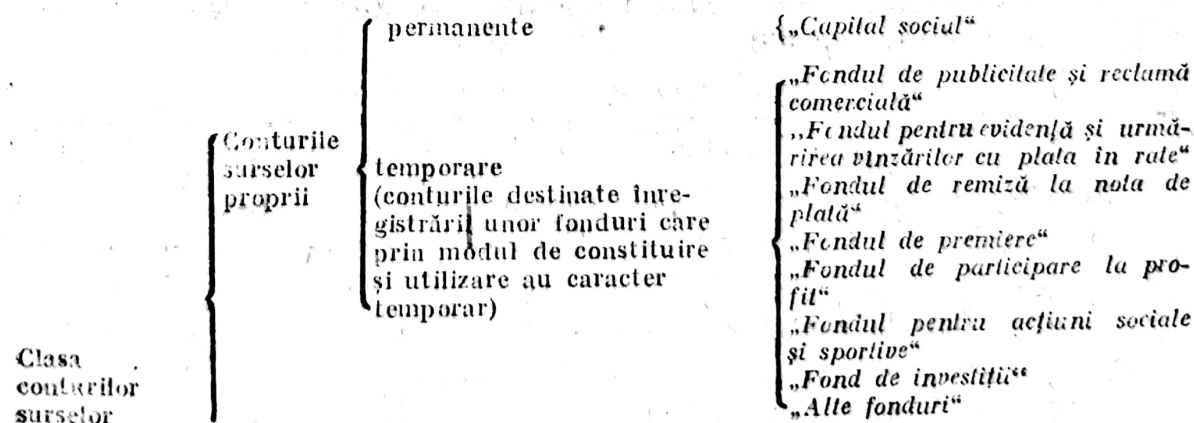
Conturile din subgrupa rezultatelor financiare cuprinde contul „Profit și pierderi” (Anexa 2) cu ajutorul căruia se centralizează toate rezultatele activității întreprinderii, favorabile sau nefavorabile. Este cont bifuncțional : se debitează cu pierderile Societății în cursul anului, cu cheltuielile ce se suportă din rezultatele financiare și se creditează cu profitul obținut din activitatea de bază, alte activități și din alte operații. Soldul creditor reprezintă beneficiile, iar debitor, pierderea întreprinderii.

„Repartizarea profitului” este cont de activ, rectificativ de rezultate financiare finale (în cazul obținerii de profit de către întreprindere prin scădere) deoarece profitul prelevat sau vărsat conform legii duce la micșorarea profitului obținut.

Exemplu : Profit total 80 000 — Prelevări și vărsăminte 70 000 = = 10 000 profit nerepartizat.

După funcția contabilă este cont de activ : se debitează cu vărsăminte și prelevările din profit și se creditează, după aprobarea bilanțului anual, cu prelevările și vărsămintele efectuate în anul expirat. Are sold debitor și reprezintă prelevările și vărsămintele efectuate în cursul anului.

Clasa conturilor privind sursele (fondurile) cuprinde conturile cu ajutorul cărora sînt reflectate în contabilitate modalitățile de procurare a bunurilor economice aflate în administrația societății. Această clasă cuprinde trei grupe de conturi corespunzătoare celor trei categorii de surse de formare (de constituire) a bunurilor de care dispune întreprinderea, astfel :



Clasa
conturilor
surselor

Conturile surselor
imprumutate

„Credite pe termen scurt“
„Credite pe termen scurt nerambursat la
scadență“
„Credite bancare pe termen lung“

Conturile surselor atrase

„Dividende de plătit“
„Efecte comerciale de plătit“
„Furnizori“
„Decontări cu personalul unității“
„Decontări cu bugetul statului“
„Decontări privind asigurările sociale“
„Decontări privind amortizarea“
„Creditori“
„Decontări între unitate și subunități“
„Furnizori pentru investiții“

Toate conturile din această clasă sub aspectul funcției contabile sînt conturi de pasiv : se creditează cu constituirea, obținerea (majorarea) surselor și se debitează cu reducerile (rambursările) de surse ; au sold creditor care reflectă sursele existente la un moment dat.

Clasa conturilor de ordine și evidență (în afara bilanșului) cuprinde conturile cu ajutorul cărora se înregistrează mijloacele sau operațiile care nu fac parte din patrimoniu.

Clasa
conturilor de
ordine și
evidență

Conturi de ordine
(reflectă mijloace care se
află temporar în între-
prindere) urmînd să fie
restituite

Conturi de ordine care
înregistrează active ce
devin certe sau incerte

Conturi de ordine privind
evoluția anumitor valori
pentru a nu fi depășite

„Mijloace fixe luate cu chirie“
„Valori materiale primite în custodie“
„Ambalaje de restituit“
„Garanții depuse pe librete de economii CEC“

„Debitori scoși din activ urmăriți în continuare“
„Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scese
din funcțiune înainte de termen“

„Plăți pentru mărfuri cumpărate din fondul
pieși

Conturile din această categorie prezintă următoarele caracteristici : oglin- desc operații economice sau financiare care nu aduc modificări asupra structurii și volumului patrimoniului ; după funcția contabilă sînt conturi de activ, își încep funcția prin debitare și prezintă sold debitor ; funcționează după principiul înregistrării în partidă simplă, ceea ce înseamnă că se debitează sau se creditează cu elementele corespunzătoare fără a avea corespondență cu alte conturi.

Exemplu : Societatea comercială primește cu chirie mijloace fixe de la o altă întreprindere la valoarea de inventar de 40 000 lei. Această operație va fi înregistrată în debitul contului „Mijloace fixe cu chirie“, iar la expirarea contractului de închiriere, cînd mijloacele fixe se restituie, operația este înre- gistrată în creditul contului :

D+

„Mijloace fixe luate cu chirie“

—C

Primit mijloace fixe în valoare de 40 000 lei | Restituit mijloace fixe în valoare de 40 000 lei

Funcționînd în partidă simplă (în afara dublei înregistrări) soldurile acestor conturi nu se înscriu în bilanș, de aceea se numesc și „conturi în afara bilanșului“.

b. După funcția contabilă, conturile se grupează în :

- conturi monofuncționale de activ și conturi monofuncționale de pasiv ;
- conturi bifuncționale de activ sau de pasiv („Profit și pierderi“).

Acest criteriu permite încadrarea conturilor după sold în cele două părți ale bilanțului astfel :

— conturile bifuncționale, care la un moment dat nu pot prezenta decât un singur fel de sold, debitor, fiind cuprinse în bilanț printre conturile de activ sau sold creditor, fiind cuprinse în bilanț printre conturile de pasiv.

Această clasificare servește la aplicarea corectă a regulilor de funcționare a conturilor.

c. După sfera de cuprindere a informațiilor, conturile sînt *sintetice* și *analitice*.

Conturile sintetice reflectă sintetizat și generalizat, elemente patrimoniale pe categorii, asemănătoare între ele prin trăsături esențiale sub raportul conținutului economic („Mijloace fixe“, „Materiale“, „Mărfuri în depozit“).

Conturile sintetice constituie elemente de bază ale sistemului de conturi, ele aflîndu-se într-o legătură determinată unele de altele (corespondente). Sistemul de evidență organizat cu ajutorul conturilor sintetice este denumit *contabilitatea sintetică*.

O trăsătură esențială a acestor conturi este aceea că reflectă elementele patrimoniale numai în expresie valorică.

Conturile analitice sînt dezvoltătoare ale conturilor sintetice și reflectă elementele patrimoniale și extrapatrimoniale pe părți componente cînd este necesară cunoașterea lor în detaliu.

Conturile sintetice se dezvoltă pe conturi analitice de gradul I, II și III. Numărul de conturi și gradul pînă la care se dezvoltă sînt în funcție de natura elementului patrimonial, de necesitățile informaționale etc.

Astfel contul analitic de gradul I „Mărfuri în depozit — depozitul I“ pe locuri de depozitare, se poate dezvolta pe analitice de gradul II pe „gestiuni“, iar acestea se pot dezvolta pe analitice de gradul III, pe feluri de mărfuri : „făină“, „zahăr“, „orez“ etc.

În majoritatea cazurilor conturile sintetice necesită o dezvoltare pe conturi analitice. Sînt conturi sintetice care nu implică o asemenea dezvoltare : „Casa“, „Disponibil la bancă“ etc.

În practica contabilă din întreprinderile comerciale, mulțimea conturilor analitice în care se bazează conturile sintetice, constituie *contabilitatea analitică*.

Elementele patrimoniale reflectate în conturile analitice se exprimă natural și valoric, ceea ce are o importanță deosebită pentru efectuarea controlului gestionar.

Între conturile analitice și conturile sintetice pe care le dezvoltă, există identitate de conținut economic și de funcție contabilă. Această identitate determină următoarele corelații :

I. Totalul sumelor debitoare ale conturilor analitice = Totalul sumelor debitoare ale contului sintetic.

II. Totalul sumelor creditoare ale conturilor analitice = Totalul sumelor creditoare ale contului sintetic.

III. Totalul soldurilor conturilor analitice = Soldul contului sintetic.

Exemplu.

„Mărfuri în unitățile cu amănuntul“	
D	C
Si 80 000	
75 000	100 000
T.SD 155 000	TSC 100 000
Sl. 55 000	

„Bar“	
D	C
Si 60 000	
5 000	20 000
TSD 65 000	TSC 20 000
Sl 45 000	

D	„Bufet“	C
Si 9 500		
10 000	20 500	
TSD 29 500	TSC 20 500	
Sf 9 000		

D	„Bucătărie“	C
Si 500		
60 000	59 500	
TSD 60 500	TSC 59 500	
Sf 1 000		

Contul de rezultate evidențiază raportul dintre cheltuieli și venituri (Anexa 2).

Anexa 2

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERI

— mii lei —

Venituri, cheltuieli, rezultate	1991	1990
I. Venituri totale		
II. Cheltuieli totale		
III. Cheltuieli care se scad din venituri		
IV. Impozitul pe circulația mărfurilor		
V. Rezultat : profit (I - II la IV)		
— pierderi (II + III + IV) - I)		
Profit impozabil		
Impozit pe profit		
Profit net de repartizat		
pentru :		
— Fond de participare		
— Fond de dezvoltare		
— Dividende		

9. PLANUL DE CONTURI

Principiul clasificării conturilor își găsește în mare măsură aplicație practică în elaborarea planului de conturi, instrument de bază al organizării contabilității în orice unitate economică.

Planul de conturi este un tablou care cuprinde toate conturile pe care le folosesc obligatoriu societățile comerciale pentru organizarea contabilității.

Fiecare cont este prevăzut în planul de conturi cu :

- denumirea ce i-a fost atribuită („Mijloace fixe“ ; „Materiale“ ; „Capital“);
- un simbol cifric (100 ; 200 ; 700), care în înregistrările contabile constituie denumirea contului.

Exemplu. Societatea Comercială „Unirea S.A.” primește de la furnizori mijloace fixe în valoare de 10 000 lei. Înregistrarea contabilă se prezintă astfel :

10 000 100 „Mijloace fixe“	=	123 „Investiții în curs“	10 000
----------------------------	---	--------------------------	--------

Planurile de conturi, precum și metodologia (instrucțiunile) de aplicare a acestora sînt elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor.

Structura planului de conturi cuprinde : clase, grupe, conturi.

Gruparea se face pe conturi cu conținut economic similar.

Structura și simbolizarea subdiviziunilor ei (clase, grupe, conturi) sînt realizate după metodologia zecimală potrivit căreia planul de conturi are zece clase.

Fiecare clasă cuprinde 9 grupe. Fiecare grupă cuprinde 9 conturi.

Clasele de conturi sînt simbolizate cu cifre de la 1 la 9, ultima clasă avînd simbolul 0, astfel :

1. clasa conturilor de imobilizări ;
2. clasa conturilor de stocuri ;
3. clasa conturilor financiare ;
4. clasa conturilor de decontări ;
5. clasa conturilor de cheltuieli ;
6. clasa conturilor de venituri ;
7. clasa conturilor fondurilor, rezervelor, finanțărilor și rezultatelor ;
8. clasa conturilor de credite bancare și alte împrumuturi ;
9. clasa conturilor în afara bilanțului.

Grupele de conturi, din cadrul fiecărei clase, sînt simbolizate cu două cifre, din care : prima cifră exprimă simbolul clasei, iar a doua cifră, simbolul grupei. De exemplu, grupa contului „Mărfuri” din clasa doua are simbolul 23, iar grupa ambalaje din cadrul aceleiași clase are simbolul 25.

Conturile sintetice din cadrul grupelor sînt simbolizate cu trei cifre. „Mărfuri în unitățile cu amănuntul”, simbol 231, primele două cifre reprezintă clasa și grupa (23), iar cea de-a treia cifră reprezintă simbolul contului respectiv (1).

Privite sub aspectul conținutului și rolului lor, conturile cuprinse în planul de conturi sînt de două feluri : *conturi comune* tuturor ramurilor de activitate, care în cadrul planurilor respective de conturi au aceeași denumire și același simbol (100 „Mijloace fixe” ; 300 „Casa” ; 400 „Furnizori” ; 700 „Capital social” ; 420 „Decontări cu salariați” etc.) și *conturi specifice* contabilității societăților din comerț care se diferențiază de conturile celorlalte ramuri prin denumire și simboluri distincte 401 „Clienți cu plata în rate” ; 239 „Adaos comercial”.

Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi asigură aplicarea unitară a acestora și organizarea contabilității în societățile comerciale și de turism, precizînd :

- modul de folosire a fiecărui cont sintetic ;
- conținutul economic ;
- funcția contabilă a conturilor ;
- indicarea principalelor corespondențe ale fiecărui cont (debitoare și creditoare) ;
- desfășurarea pe conturi analitice a contului sintetic.

10. REFLECTAREA ÎN CONTURILE SINTETICE ȘI ANALITICE A PRINCIPALELOR OPERAȚII ECONOMICO-FINANCIARE

a. **Reflectarea în conturi a operațiilor privind mijloacele fixe.** Se consideră *mijloc fix* obiectul singular sau complexul de obiecte a cărui valoare este de cel puțin 500 lei, iar durata de funcționare normată de peste 1 an. Mijloacele fixe din societățile comerciale se clasifică după mai multe criterii :

— după apartenență : *mijloace fixe proprii*, existente în inventarul întreprinderii și pentru care Societatea Comercială calculează și evidențiază amortizarea și uzura, iar evidența se ține pe conturi patrimoniale ; *mijloace fixe închiriate*, a căror evidență se ține cu ajutorul conturilor extrapatrimoniale, iar uzura și amortizarea acestora se calculează de Societatea care le dă cu chirie ;

— după destinație, mijloacele fixe cuprind 9 categorii : 1) clădiri ; 2) construcții speciale (rampe de încărcare-descărcare) ; 3) mașini de forță și utilaje energetice (motoare electrice) ; 4) mașini, utilaje și instalații de lucru (frigidere, camere frigorifice, mașini de spălat etc.) ; 5) aparate și instalații de măsură și control, reglare (cântare, contoare etc.) ; 6) mijloace de transport (furgonete, motoscutere etc.) ; 7) animale ; 8) plantații ; 9) unelte accesorii de producție și inventar gospodăresc (mobilier, mașini de calculat, case de bani, unele categorii de ambalaje etc.).

În raport cu această clasificare este organizată contabilitatea analitică a mijloacelor fixe, sînt întocmite listele de inventar, se stabilesc cotele de amortizare.

În cursul activității în cadrul societății comerciale au loc următoarele operații cu mijloace fixe :

intrarea mijloacelor fixe, prin : investiții ; cumpărare ; închiriere ; donații ; aport de capital subscris ;

ieșirea de mijloace fixe, prin : vânzare ; scoaterea din funcțiune (casare) ; închiriere ;

uzura și amortizarea mijloacelor fixe.

Conturile folosite pentru reflectarea operațiilor privind mijloacele fixe sînt : 100 „Mijloace fixe” ; 123 „Investiții în curs” ; 110 „Amortizarea mijloacelor fixe” ; 477 „Decontări privind investițiile” ; 470 „Furnizori și antreprenori pentru investiții” ; 719 „Alte fonduri”.

Contul 100 „Mijloace fixe” ține evidența existenței și mișcării mijloacelor fixe la valoarea de inventar. După conținut este cont de mijloace economice ; după funcție este cont de activ. Conținutul contului este următorul :

Debit	100 „Mijloace fixe”	Credit
— Valoarea mijloacelor fixe intrate prin investiții		— Valoarea mijloacelor fixe vindute
— Valoarea mijloacelor fixe primite prin cumpărare		— Valoarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune (casate)
— Diferența valorică în plus (în negru) sau în minus (în roșu) în cazul reevaluării mijloacelor fixe		— Valoarea mijloacelor fixe constatate minus la inventar
— Valoarea mijloacelor fixe constatate în plus la inventar		— Valoarea mijloacelor fixe restituite acționarilor
— Valoarea mijloacelor fixe intrate ca aport de capital subscris		
Sold debitor : Valoarea existentului de mijloace fixe		

Evidența analitică a mijloacelor fixe se ține pe feluri de mijloace fixe, cu ajutorul fișei mijlocului fix sau cu ajutorul Registrului pentru contabilitatea mijloacelor fixe pe categorii de mijloace fixe ; Registrul numerelor de inventar.

Întrucît în contul „Mijloace fixe” existențele și mișcările de mijloace fixe se țin la valoarea de inventar, pentru a cunoaște valoarea rămasă a acestora, se utilizează și contul 110 „Amortizarea mijloacelor fixe”. Acest cont după conținutul economic este cont rectificativ de mijloace, iar după funcția contabilă este cont de pasiv. Se folosește pentru reflectarea valorii uzurii mijloacelor fixe supuse amortizării, cît și pentru determinarea valorii rămase a mij-

loacelor fixe (valoarea de inventar — valoarea uzurii). Conținutul contului este următorul :

Debit	110 „Amortizarea mijloacelor fixe”	Credit
— Valoarea amortizării mijloacelor fixe ieșite din societate prin vânzare — Valoarea amortizării mijloacelor fixe scoase din funcțiune — Valoarea amortizării mijloacelor fixe constatate lipsă sau distruse, cu ocazia inventarierii		— Valoarea amortizării aferente mijloacelor fixe intrate prin cumpărare — Valoarea amortizării mijloacelor fixe constatate plus la inventar — Amortizarea lunară a mijloacelor fixe din societatea comercială a căror valoare de inventar nu a fost recuperată
		Sold creditor : Valoarea uzurii aferente mijloacelor fixe în funcțiune

Contul 123 „Investiții în curs” după conținutul economic este cont de active imobilizate corporale, care reflectă cheltuielile efectuate pentru construirea, modernizarea, achiziționarea de mijloace fixe, iar după funcția contabilă este cont de activ. Conținutul contului este următorul :

Debit	123 „Investiții în curs”	Credit
— Cu contravaloarea materialelor și utilajelor eliberate pentru investiții — Cu cheltuielile de transport-aprovizionare aferente materialelor și utilajelor eliberate pentru investiții — Cu salariile datorate personalului folosit la investiții — Cu contravaloarea mijloacelor fixe achiziționate de la furnizori care nu necesită montaj		— Se creditează cu mijloacele fixe achiziționate sau construite
		Sold debitor : Valoarea investițiilor în curs de executare

Contul 470 „Furnizori și antreprenori pentru investiții” ține evidența decontărilor cu furnizori pentru utilaje, instalații și valori materiale livrate, servicii prestate pentru investiții, precum și a decontărilor cu antreprenorii pentru lucrările de investiții executate în antrepriză. Este cont de surse, iar după funcția contabilă este cont de pasiv, cu următorul conținut :

Debit	470 „Furnizori și antreprenori pentru investiții”	Credit
— Se debitează cu sumele achitate furnizorilor și antreprenorilor pentru investiții		— Se creditează cu sumele datorate furnizorilor și antreprenorilor pentru utilaje și materiale livrate, servicii prestate sau lucrări de investiții executate
		Sold creditor : Sumele datorate furnizorilor și antreprenorilor pentru investiții

Contul 477 „Decontări privind investițiile” ține evidența decontărilor privind investițiile, este cont bifuncțional și are următorul conținut :

Debit	477 „Decontări privind investițiile”	Credit
— Contravaloarea amortizării calculate și inclusă în costuri — Sumele rezultate din vânzarea mijloacelor fixe		— Cu valoarea mijloacelor fixe construite sau achiziționate — Cu ocazia punerii în funcțiune
Sold debitor : Fondul de investiții neutilizat		

Contul 716 „Fondul de investiții” ține evidența constituirii și utilizării fondului de investiții, potrivit legii. Este cont de pasiv și are următorul conținut :

Debit	716 „Fondul de investiții”	Credit
— Utilizarea fondului de investiții		— Contravaloarea amortizării incluse în costuri — Sumele recuperate din valorificarea mijloacelor fixe casate și alte surse prevăzute de lege
		Soldul creditor : Fondul de investiții existent

Contul 719 „Alte fonduri” ține evidența fondului pentru mijloacele fixe constatate în plus la inventar sau primite prin donație, precum și fondul pentru recuperările și cheltuielile din valorificarea mijloacelor fixe. Este cont de pasiv și are următorul conținut :

Debit	719 „Alte fonduri”	Credit
— Sumele utilizate din acest fond — Valoarea lunară a amortizării mijloacelor fixe (plus de inventar, donații etc.) — Cheltuielile de casare		— Cu fondurile constituite pentru mijloacele fixe constatate plus de inventar sau primite ca donație — Fondul pentru recuperări și cheltuielile din valorificarea mijloacelor fixe
		Soldul creditor : Fondul existent la dispoziția unității

În afară de aceste conturi care reflectă mijloacele fixe din patrimoniul societății comerciale se mai folosesc și conturi pentru reflectarea temporară a valorii mijloacelor fixe luate cu chirie, și anume contul 001 „Mijloace fixe luate cu chirie”, cont de ordine și evidență, cu următorul conținut :

Debit	001 „Mijloace fixe luate cu chirie”	Credit
— Valoarea mijloacelor fixe primite cu chirie		— Valoarea mijloacelor fixe primite cu chirie și restituite la data expirării contractului
Sold debitor : Valoarea mijloacelor fixe închiriate de la alte unități		

Întrucât societatea comercială este obligată prin lege, să constituie amortizarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune înainte de expirarea duratei normale de funcționare, prin includerea de cote lunare de amortizare în rezultate financiare, aceste valori de recuperat sînt reflectate cu ajutorul contului de ordine și evidență 002 „Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcțiune înainte de termen”. Conținutul acestui cont este următorul :

Debit	002 „Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcțiune înainte de termen”	Credit
— Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcțiune înainte de expirarea duratei normale		— Cotele de amortizare lunare aferente mijloacelor fixe recuperate
Sold debitor : Valoarea (nerecuperată) neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcțiune înainte de expirarea duratei normale		

Reflectarea în conturi a operațiilor economice privind activele imobilizate

Prezentarea operațiilor economice	Analiza contabilă		Părțile contului	Înregistrarea cronologică (Formula contabilă)	Înregistrarea sistematică
	Elementele patrimoniale care se modifică și sensul modificării (+)	Conturile folosite			
1	2	3	4	5	6
1) La data de 21.I.1992 Societatea Comercială „Unirea S.A.” a achiziționat o tonetă conform facturii 31/1992 și a procesului-verbal de recepție nr. 10/1992 în valoare de 11 000 lei, uzată în proporție de 30 % din fondul de investiții	+ A Cheltuielile de investiții	ct. A 123 „Investiții în curs”	D	123 „Investiții în curs” = 470 7 700	D 123 C D 470 C
	+ P Datoria față de furnizori	ct. P 470 „Furnizori pentru investiții”	C		7 700 7 700 7 700 7 700
	+ A Mijloacele fixe	ct. A 100 „Mijloace fixe”	D	100 „Mijloace fixe” = % 11 000 123 „Investiții în curs” 7 700 110 „Amortizarea mijloacelor fixe” 3 300	D 100 C D 110 C
	+ P Amortizarea mijloacelor fixe	ct. P 110 „Amortizarea mijloacelor fixe”	C		11 000 80 000 80 000 3 300 100 000 200 000 10 000
	- A Cheltuielile de investiții	ct. A 123 „Investiții în curs”	C		
2) Se plătește datoria față de furnizor conform extrasului de cont din ziua de 27.I.1992	- A Disponibil pentru investiții	ct. 312 „Disponibil pentru investiții”	C	470 „Furnizori pentru investiții” = 312 „Disponibil pentru investiții” 7 700	D 477 C D 312 C
	- P Furnizori pentru investiții	ct. 470 „Furnizori pentru investiții”	D		7 700 7 700 7 700 7 700 10 000 D 716 C 7 700 10 000 14 000
3) Se diminuează fondul de amortizare cu contravaloarea mijloacelor fixe achiziționate	- A Decontarea investițiilor	ct. 477 „Decontări pentru investiții”	C	716 „Fond de investiții” = 477 „Decontări pentru investiții” 7 700	
	- P Fond de investiții	ct. 716 „Fond de investiții”	D		

1	2	3	4	5	6
4) La data de 10.1.1992 se aduc ca aport în natură de către acționari mijloace fixe în valoare de 100 000 lei. Se înregistrează și capitalul subscris de 100 000 lei	+A Decontări cu acționarii	ct. 460 „Decontări cu acționarii“	D	460 „Decontări cu acționarii“ = 700 „Capital social“ 100 000	D 460 C D 700 C 100 000 100 000 400 000
	+P Capital social	ct. 700 „Capital social“	C		
	-A Decontări cu acționarii	ct. A 460	C	100 „Mijloace fixe“ = 460 „Decontări cu acționarii“ 100 000	D 719 C D 501 C 14 000 200 000 10 000 6000 20 000
	+A Mijloace fixe	ct. A 100	D		
5) Societatea comercială „Unirea S.A.” primește prin donație o vitrină frigorifică în valoare de 200 000 lei	+A Mijloace fixe	ct. A 100 „Mijloace fixe“	D	100 „Mijloace fixe“ = 719 „Alte fonduri“ 200 000	
	+P Alte fonduri	ct. P 719 „Alte fonduri“	C		
6) Se înregistrează amortizarea lunară a mijloacelor fixe din dotarea unității în valoare de 10 000 lei și concomitent se înregistrează și sporirea fondului de investiții	+A Cheltuieli de circulație	ct. 501 „Cheltuieli de circulație“	D	501 „Cheltuieli de circulație“ = 110 „Amortizarea mijloacelor fixe“ 10 000	
	+P Amortizarea mijloacelor fixe	ct. 110 „Amortizarea mijloacelor fixe“	C		
	+A Decontări pentru investiții	ct. 477	D	477 „Decontări pentru investiții“ = 716 „Fond pentru investiții“ 10 000	
	+P Fond privind investițiile	ct. 716	C		

1	2	3	4	5	6
7) Societatea comercială „Unirea S.A.” potrivit aprobărilor legale scoate din funcțiune o vitrină frigorifică în valoare de 80 000 lei complet uzată. Cheltuielile cu scoaterea din funcțiune sunt în valoare de 6 000 lei, din care: salarii 5 000 lei iar decontările privind asigurările sociale 1 000 lei. Valoarea materialelor rezultate din recuperarea mijloacelor fixe este de 20 000 lei. Diferența de 14 000 (20 000 – 6 000) rămasă după acoperirea cheltuielilor, sporește fondul de investiții	– A Mijloace fixe	ct. 100 „Mijloace fixe”	C	110 „Amortizarea mijloacelor fixe” = 100 „Mijloace fixe” 80 000	
	– P Amortizarea mijloacelor fixe	ct. 110 „Amortizarea mijloacelor fixe”	D		
	+ A Cheltuielile secțiilor auxiliare	ct. 510 „Cheltuielile secțiilor auxiliare”	D	510 „Cheltuielile secțiilor auxiliare” = % 6 000	D 510 C D 420 C 6 000 5 000
	+ P Decontări cu salariații	ct. 420 „Decontări cu salariații”	C	„Decontări cu salariații” 5 000	D 431 C 1 000
	+ P Decontări privind asigurările sociale	ct. 431 „Decontări privind asigurările sociale”	C	„Decontări privind CAS” 1 000	D 200 C 20 000
	+ A Materiale	ct. 200 „Materiale”	D	200 „Materiale” = 719 „Alte fonduri” 20 000	
	– A Cheltuielile secțiilor auxiliare	ct. 719 „Alte fonduri”	C		
	+ P Alte fonduri	ct. 510 „Cheltuielile secțiilor auxiliare”	C	719 „Alte fonduri” = „Cheltuielile secțiilor auxiliare” 6 000	
	– P Alte fonduri			719 „Alte fonduri” = 716 „Fonduri pentru investiții” 14 000	
	+ P Fond pentru investiții				

Valorificarea informațiilor contabile din conturile mijloacelor fixe. Informațiile contabile privind mijloacele fixe sînt utilizate la sfîrșitul unei perioade (lună, trimestru, an). Pe baza datelor din contul „Mijloace fixe” se stabilește valoarea de inventar a mijloacelor fixe din societatea comercială.

Prin corelarea valorii de inventar din contul „Mijloace fixe” cu datele din alte conturi („Amortizarea mijloacelor fixe”, „Mărfuri în unitățile cu amănuntul”, „Profit și pierderi” etc.) se determină indicatorii :

— Amortizarea mijloacelor fixe A :

$$A = \frac{V_i \times N}{100} = \frac{23\,100 \times 6}{100} = 1\,386,$$

în care : V_i reprezintă valoarea de inventar, iar N norma de amortizare.

— Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcțiune înainte de expirarea duratei normale de funcționare :

$$\text{Valoarea neamortizată totală } (V_n) = \text{Valoarea de inventar } (V_i) - \text{Valoarea uzurii } (V_u) = 23\,100 - 10\,200 = 12\,900$$

$$\text{Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din uz înainte de expirarea duratei} = V_i - V_n = 6\,000 - 3\,700 = 2\,300$$

$$\text{Rata recuperării } (r) = \frac{\text{Valoarea amortizată} \times 100}{\text{Valoarea de inventar}} \times \frac{V_u}{V_i} \times 100 = \frac{10\,200}{23\,100} = 44,4\%$$

Evidența valorii nerecuperate se ține cu ajutorul contului de ordine și evidență „Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcțiune înainte de termen”. Pe baza acestui indicator se apreciază gospodărirea rațională a mijloacelor fixe. Ratele ce trebuie recuperate se suportă din rezultatele financiare (profitul societății comerciale) prin includerea în cotele lunare.

Pe baza datelor din contul „Mijloace fixe” se determină indicatorii prin care se măsoară eficiența folosirii mijloacelor fixe :

$$\begin{aligned} \text{— Desfaceri la } 1\,000 \text{ lei mijloace fixe} &= \frac{\text{Desfaceri}}{\text{Valoarea de inventar a mijloacelor fixe}} \times 1\,000 = \frac{369\,600}{23\,100} \times \\ &\times 1\,000 = 16\,000 \text{ lei} \end{aligned}$$

$$\text{— Profit la } 1\,000 \text{ lei mijloace fixe} = \frac{\text{Profit}}{\text{Valoarea de inventar a mijloacelor fixe}} = \frac{231}{23\,100} \times 1\,000 = 10\%$$

Comparînd eficiența efectiv realizată (E_1) cu cea programată (E_p) : $E_1 - E_p = 16\,000 - 20\,000 = -4\,000$, se apreciază dacă s-au realizat cifrele stabilite, scoțînd în evidență preocuparea societății comerciale, a unităților operative pentru sporirea desfacerilor, a profitului și a rentabilității.

b. Reflectarea în conturi a operațiilor economice privind materialele și cheltuielile de transport-aprovizionare. *Materialele* sînt active circulante care se consumă, de regulă, într-un singur ciclu de producție sau de circulație, transferîndu-și integral valoarea în cheltuielile de producție sau circulație.

După rolul și destinația lor în cadrul activităților desfășurate în societățile comerciale, materialele se clasifică astfel :

- materiale de ambalat destinate împachetării mărfurilor în procesul de desfacere (ambalaje de desfacere : hîrtie, pungi de ambalare, sfoară etc.) ;
- materiale gospodărești și de birou folosite pentru întreținerea și curățirea unităților comerciale și a celorlalte obiecte de inventar cît și pentru lucrările de evidență, programare, control, secretariat etc. (imprimare, rechizite) ;
- materii și materiale pentru producție, folosite la fabricarea produselor în laboratoarele de cofetărie, patiserie etc. ;
- combustibil tehnologic, energetic, gospodăresc ;
- piese de schimb, inclusiv anvelope auto ;
- materiale recuperabile și refolosibile.

Evidența contabilă analitică se urmărește distinct (cu ajutorul fișei de cont analitic) pe categoriile respective de materiale.

Principalele operații economice care au loc în legătură cu materialele sînt :

— intrarea materialelor în depozitele (magaziile) întreprinderilor prin : aprovizionare de la furnizori ; transfer între unități ; restituiri ; plusuri de inventar ;

— ieșiri de materiale prin : eliberate pentru consum ; transfer ; prelucrare la terți ; lipsuri la inventar etc.

Conturile folosite pentru reflectarea operațiilor economice sînt : „Materiale“ ; „Cheltuieli de transport-aprovizionare“, „Furnizori“, „Cheltuieli de circulație“ etc.

Contul 200 „Materiale“ ține evidența existenței materialelor (materii prime, materiale, piese de schimb) și a mișcării acestora la preț de facturare. După conținutul economic este cont de active circulante materiale (stocuri), iar după funcția contabilă este cont de activ, avînd rolul de control gestionar asupra locurilor de depozitare a materialelor.

Conținutul economic al contului este următorul :

Debit	200 „Materiale“	Credit
— Valoarea materialelor cumpărate și recepționate de la furnizori la preț de facturare — Valoarea materialelor constatate în plus la inventar — Diferențe din reevaluarea stocurilor — Valoarea materialelor intrate prin restituire — Valoarea materialelor în natură ca aport de capital		— Valoarea materialelor (destinate) ieșite pentru consum productiv, gospodăresc etc. la preț de facturare — Valoarea materialelor constatate lipsă la inventar — Valoarea materialelor trimise spre prelucrare la terți — Valoarea materialelor vîndute
Sold debitor : Valoarea materialelor existente în stoc		

Se desfășoară pe analitice pe fiecare material și loc de depozitare.

Înregistrarea existenței și mișcării materialelor în contul „*Materiale*” la preț de facturare impune reflectarea cheltuielilor determinate de aducerea materialelor și a obiectelor de inventar pînă la depozit (costul transportului, manipulării, pierderi în timpul transportului) într-un cont distinct: 204 „*Cheltuieli de transport-aprovizionare*”. Acest cont după conținutul economic este cont de procese economice de colectare și repartizare a cheltuielilor, iar după funcția contabilă este cont de activ. Conținutul său economic este:

Debit	204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare”	Credit
— Cheltuieli de transport-aprovizionare aferente materialelor și obiectelor de inventar — Valoarea materialelor și obiectelor de inventar la preț de livrare, lipsă la recepție și neimputabile		— Cheltuieli de transport-aprovizionare aferente materialelor date în consum și a obiectelor de inventar date în folosință — Cheltuieli de transport-aprovizionare aferente materialelor și obiectelor de inventar constatate lipsă la inventar
Sold debitor: Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente materialelor și obiectelor de inventar din magazie (stoc)		

Suma cheltuielilor de transport-aprovizionare ce trebuie repartizate se determină la sfîrșitul lunii cu ajutorul unui coeficient de repartizare k :

$$\text{Coeficientul de repartizare } (k) = \frac{\text{Suma cheltuielilor de transport-aprovizionare la începutul lunii} + \text{Cheltuieli de transport-aprovizionare din cursul lunii}}{\text{Soldul materialelor și obiectelor de inventar la începutul lunii} + \text{Valoarea materialelor și obiectelor de inventar intrate în cursul lunii}}$$

$$\text{Cota cheltuielilor de transport-aprovizionare repartizate} = \text{Valoarea materialelor și a obiectelor de inventar consumate (date în folosință)} \times \text{Coeficientul de repartizare.}$$

Evidența analitică a cheltuielilor de transport-aprovizionare se ține pe categorii de cheltuieli (cu transportul, încărcarea, descărcarea; perisabilități în limita normelor pe timpul transportului, alte cheltuieli).

În felul acesta, pe baza datelor din contul „*Cheltuieli de transport-aprovizionare*” se stabilește valoarea materialelor consumate la preț efectiv, adică prețul de facturare din contul materiale și cheltuieli de transport-aprovizionare.

Contul 410 „*Furnizori*” ține evidența sumelor datorate furnizorilor pentru aprovizionări de materiale, obiecte de inventar, mărfuri, lucrări executate și

servicii prestate (transport, energie electrică, telefoane). După conținutul economic este cont de surse, iar după funcția contabilă este cont de pasiv :

Debit	410 „Furnizori“	Credit
— Sumele plătite furnizorilor pentru livrări de materiale, obiecte de inventar, lucrări executate, servicii prestate		— Sumele datorate pentru materialele, obiectele de inventar, mărfurile achiziționate sau pentru serviciile prestate, lucrările executate la preț de înregistrare (facturare)
		Sold creditor : Sumele datorate furnizorilor

Contul 501 „Cheltuieli de circulație” este folosit pentru reflectarea cheltuielilor privind activitatea comercială. După conținutul economic este cont de colectare și repartizare a cheltuielilor, iar după funcția contabilă este cont de activ :

Debit	501 „Cheltuieli de circulație”	Credit
— Cheltuielile aferente activităților comerciale (materialele consumate și cheltuielile de transport, obiectele de inventar uzate, cheltuielile de transport-aprovizionare corespunzătoare acestora, salarii, amortizări, dobânzi) — Cota parte a cheltuielilor generale ale întreprinderii aferente activității comerciale		— Acoperirea (repartizarea), la sfârșitul lunii, a cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vândute din adaosul comercial (venituri)
Sold debitor : Cheltuielile aferente stocului de mărfuri		

Contul 310 „Disponibil la bancă”, după conținutul economic, este cont de mijloace circulante bănești, iar după funcția contabilă este cont bifuncțional :

Debit	310 „Disponibil în bancă”	Credit
— Depunerea sumelor încasate din vânzarea mărfurilor și ambalajelor, în numerar — Încasarea contravalorii mărfurilor vândute în rate (prin virament) — Sumele aferente creditelor primite — Sume încasate prin virament din vânzarea mărfurilor, ambalajelor — Dividende încasate pentru aportul de capital		— Plata facturilor pentru mărfuri și alte active circulante achiziționate la preț de livrare, a lucrărilor și serviciilor prestate etc. — Plata cheltuielilor de circulație — Vărsarea impozitelor pe: circulația mărfurilor, profit, salarii și c.a.s. — Rambursarea împrumuturilor primite pentru mărfurile vândute cu plata în rate și alte credite — Alte plăți
Sold debitor : Disponibilul de mijloace bănești ale societății comerciale		

Înregistrarea contabilă a principalelor operații privind materialele

Prezentarea operațiilor economice	Analiza contabilă			Înregistrarea cronologică (formula contabilă)	Înregistrarea sistematică a operațiilor în conturi
	Elementele patrimoniale ce se modifică și sensul modificării	Conturile folosite	Partile conturilor în care se înregistrează		
1	2	3	4	5	6
1. La data de 10.XI cu factura 318, Societatea comercială primește și recepționează 3 000 kg hirtie de ambalat a 30 lei/kg, preț de facturare; cheltuieli de transport-aprovizionare facturate, 1 200 lei.	+ A Materiale + A Cheltuieli de transport + P Furnizori	ct. A „Materiale” ct. A „Cheltuieli de transport-aprovizionare” ct. P „Furnizori”	D D C	% = $\frac{410}{200} = 205\%$ „Furnizori” 200 „Materiale” 1 200 „Cheltuieli de transport-aprovizionare”	200 „Materiale” D 91 200 C 50 000 410 „Furnizori” D 1 200 C 1 200 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” D 200 C 200
2. În ziua de 15.XI primește și recepționează detergenți în valoare de 4 000 lei, cheltuieli de transport 200 lei. La recepție se constată o lipsă în limita normelor de pierderi admise pe timpul transportului de 200 lei.	+ A Materiale + A Cheltuieli de transport-aprovizionare + P Furnizori	ct. A „Materiale” ct. A „Cheltuieli de transport-aprovizionare” ct. P „Furnizori”	D D C	% = $\frac{410}{200} = 205\%$ „Furnizori” 200 „Materiale” 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare”	310 „Disponibil la bancă” D 4 200 C 4 000 s.l. 100 000 13 520

Contabilitatea analitică a materialelor se organizează după :

- metoda cantitativ-valorică, pe feluri de materiale (sortiment) și pe gestiuni de materiale ;
- metoda global-valorică, pe grupe de materiale ;
- metoda operativ-contabilă (pe solduri).

— Metoda cantitativ-valorică de evidență analitică a materialelor constă în deschiderea unor conturi analitice pe fiecare fel de material (de exemplu : becuri de 40 W, detergent etc.) în care se fac înregistrări atât cantitativ cât și valoric (la preț de facturare), stabilindu-se stocul și soldul. Fișele de cont analitice cantitativ-valorice se grupează pe gestiuni și categorii de materiale.

FIȘA DE CONT PENTRU			U.M.		Cod	Magazia			Pag. 1
VALORI MATERIALE						1			
Hirtie ambalat			kg		Preț 30	Simbol cont 200			
Document			Cantitate			Valoare			Simbol cont corespondent
Data	Felul	Nr.	Intrată	Ieșită	Stoc	Debit	Credit	Sold	
1991 10.X	Fact.	318	3 000	—		90 000			410

— Metoda global-valorică de evidență analitică a materialelor constă în reflectarea mișcărilor și soldului materialelor dintr-o gestiune numai valoric la prețuri de facturare, pe grupe de materiale sau pe total gestiune.

Data	Document		Explicații	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	Sold
	Felul	Nr.					
			Sold precedent				
15.XI	Facturi	320	Rechizite cumpărate	470	4 000		4 000
16.XI	Bon consum	110	Eliberări de materiale (imprimare, rechizite)	521		3 500	500

— Metoda operativă-contabilă (pe solduri) este o metodă de evidență analitică simplificată, care constă în verificarea și înregistrarea în evidența contabilă analitică numai periodic a soldurilor pe fiecare fel de material cu ajutorul unui registru de solduri, mișcările din cursul perioadei fiind înregistrate numai în evidența operativă a materialelor.

Valorificarea informațiilor din contul „Materiale“ :

- permite urmărirea îndeplinirii programului de aprovizionare ;
- constată la timp depășirea stocurilor normate fără mișcare sau cu mișcare lentă ;

— efectuează controlul asupra gestiunilor de valori materiale (prin compararea stocului scriptic din contul materiale cu stocul faptic stabilit prin inventariere, determinând minusul sau plusul din gestiune) în scopul păstrării integrității acestora.

c. Reflectarea în conturi a operațiilor economice privind obiectele de inventar de mică valoare sau scurtă durată. Obiectivele de inventar de mică va-

loare sau scurtă durată sînt mijloace de muncă asemănătoare mijloacelor fixe din punct de vedere al participării lor în ciclurile de producție sau circulație ; au o valoare mai mică de 500 lei, indiferent de durata de serviciu normată sau o valoare mai mare de 500 lei și o durată de utilizare mai mică de un an (unelte și aparate mărunte sub 500 lei ; scafe, foarfeci, bidoane, cîntare, mixere, veselă, tacîmuri, lenjerie de masă, mobilier etc.). Tot în această categorie intră sculele, dispozitivele, verificatoarele, utilizate pentru întreținere, reparații etc. și echipamentul și materialele de protecție (ochelari de protecție etc.) și echipamentul de lucru destinat a proteja îmbrăcămintea personalului și a asigura igiena servirii.

În cursul desfășurării activității în legătură cu obiectele de inventar au loc următoarele operații :

- intrarea obiectelor de inventar în depozit ;
- darea în folosință a obiectelor de inventar ;
- uzura obiectelor de inventar și scoaterea din folosință.

Evidența contabilă a operațiilor privind obiectele de inventar se ține cu ajutorul conturilor : 201 „Obiecte de inventar în depozit” ; 202 „Obiecte de inventar în folosință” ; 203 „Uzura obiectelor de inventar” ; 410 „Furnizori” ; 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” ; 501 „Cheltuieli de circulație” ; 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii”.

Contul 201 „Obiecte de inventar în depozit” ține evidența obiectelor de inventar din depozit la preț de livrare (facturare). După conținutul economic este cont de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, cont de activ, de control al gestiunii obiectelor de inventar din depozite :

Debit	201 „Obiecte de inventar în depozit”	Credit
— Valoarea obiectelor de inventar aduse ca aport de capital — Valoarea obiectelor de inventar intrate de la furnizori, la preț de livrare — Valoarea obiectelor de inventar obținute din producția proprie, la preț de livrare — Valoarea obiectelor de inventar constatate plus la inventar, la preț de livrare — Diferențe de preț în plus rezultate din reevaluare — Alte intrări		— Valoarea obiectelor de inventar vîndute — Valoarea obiectelor de inventar date în folosință, la preț de livrare — Valoarea obiectelor de inventar lipsă la inventar, la preț de livrare — Alte ieșiri
Sold debitor : Valoarea stocului de obiecte de inventar din depozit la preț livrare		

Contul 202 „Obiecte de inventar în folosință” după conținutul economic este cont de active circulante materiale, după funcția contabilă este cont de activ, iar după funcția economică, cont de control gestionar al obiectelor date în folosință :

Debit	202 „Obiecte de inventar în folosință”	Credit
— Valoarea obiectelor de inventar intrate în folosință la preț de livrare + Valoarea obiectelor de inventar constatate în plus, la inventar, la preț de livrare — Diferența de preț rezultată din reevaluarea stocurilor în plus (negru) sau în minus (roșu)		— Valoarea obiectelor de inventar scoase din folosință la preț de livrare — Valoarea obiectelor de inventar constatate lipsă la inventar.
Sold debitor : Valoarea stocului de obiecte de inventar aflate în folosință la preț de livrare		

Evidența analitică a obiectelor de inventar în folosință este organizată global-valoric pe locuri de folosință, unități operative, servicii și uneori pe feluri de obiecte.

Contul 203 „Uzura obiectelor de inventar”, cont de pasiv, după conținutul economic este cont rectificativ al valorii activelor circulante (obiectelor de inventar în folosință):

Debit	203 „Uzura obiectelor de inventar”	Credit
— Uzura aferentă obiectelor de inventar scoase din uz — Uzura obiectelor de inventar în folosință constatate lipsă la inventar		— Uzura obiectelor de inventar date în folosință, inclusă în cheltuielile de circulație — Uzura obiectelor de inventar constatate plus la inventar — Diferența de preț din reevaluarea stocurilor la obiecte de inventar în folosință în roșu (în plus) sau în negru (în minus)
		Soldul creditor: Uzura aferentă obiectelor de inventar aflate în folosință

Contabilitatea analitică a uzurii obiectelor de inventar este organizată global-valoric pe locuri de folosință.

Uzura obiectelor este o cheltuială de producție sau de circulație în funcție de locul de folosință al acestora. Determinarea uzurii obiectelor de inventar și includerea ei în cheltuieli se face după — *metoda cotei medii de uzură*, potrivit căreia unitățile economice calculează la începutul fiecărui an o cotă. Cota medie de uzură se calculează pe baza datelor din anul precedent astfel:

$$\text{Cote medie de uzură } CU = \frac{\text{Valoarea obiectelor de inventar date în folosință în anul de bază} + \text{Valoarea obiectelor de inventar scoase din folosință în anul de bază} : 2}{\text{Valoarea soldurilor lunare a obiectelor de inventar în folosință în anul de bază}}$$

Exemplu.

$$CU = \frac{(200\,000 + 180\,000) : 2}{47\,500} = 0,04$$

Suma uzurii calculată la sfârșitul lunii, care trebuie inclusă în cheltuieli, se determină aplicând cota medie la soldul obiectelor de inventar în folosință:

— pentru fiecare unitate operativă	150 000 × 0,04 = 6 000
— pentru sectorul administrativ	600 000 × 0,04 = 2 400
TOTAL	8 400

Valorificarea informațiilor contabile privind obiectele de inventar. Pe baza datelor din cont se controlează și asigură integritatea obiectelor de inventar aflate în gestiunea depozitelor și a unităților operative:

- se stabilesc plusurile și minusurile de inventar și persoanele vinovate;
- permite urmărirea îndeplinirii programului de aprovizionare, comparând datele efective din fișele de cont analitic deschise pe gestiuni (ca în exemplul de mai sus: programul a fost depășit cu 1 000 lei);
- se determină indicatorii: necesarul de active circulante, viteza de rotație a activelor circulante, imobilizările de active circulante în stocurile peste necesar fără mișcare, degradate etc.

Inregistrarea operatiilor privind obiectele de inventar

Precizarea operațiilor economice	Analiza contabilă			Înregistrarea cronologică	Înregistrarea sistematică
	Elementele patrimoniale ce se modif.; sensul modif.	Conturile folosite	Părțile conturilor		
1	2	3	4	5	6
1. Se primesc în baza facturii, 500 buc. scaune de 4 000 lei buc., cheltuieli de transport plătite din CEC, 600 lei	+A Obiecte de inventar-depozit +A Cheltuieli de transport-aprovizionare +P Furnizori -A Carnele -A CEC cu limită de sume	ct. A 201 „Obiecte de inventar” ct. A 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” ct. P 410 „Furnizori” 390 „Carnele CEC cu limită de sume”	D D C C	201 „Obiecte de inventar” = 410 „Furnizori” 200 000 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” = 390 „Carnele CEC cu limită de sume” 600	D 201 „Obiecte de inventar în depozit” Si 600 150 000 200 000 40 000 18 000 12 000 18 000 D 410 „Furnizori” 36 000 200 000 16 000 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” D Si 25 000 6 000 600 2 400 TSD 25 600 TSC 3 400 Std 17 200 390 „Carnele de CEC cu limită de sume” D Si 70 000 600 310 „Disponibil la bancă” D Si 85 000 36 000
2. Se dau în folosință obiecte de inventar 10 scaune × 4 000 lei/buc., 40 000 lei la birourile administrative și (30 scaune × 5 000) 150 000 la magazine	+A Obiecte de inventar în folosință -A Obiecte de inventar în depozit	ct. A 202 „Obiecte de inventar în folosință” ct. 201 „Obiecte de inventar în depozit”	D C	202 „Obiecte de inventar în folosință” = 201 „Obiecte de inventar în depozit” 190 000 % = 203 „Uzura obiectelor de inventar” 501 „Cheltuieli de circulație” 7 600 6 000 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” 1 600	
3. Se înregistrează uzura corespunzătoare a obiectelor de inventar în folosință cota globală fiind de 0,04 15 000 × 0,04 = 6 000 5 000 × 0,04 = 2 400 8 400	+P Uzura obiectelor de inventar	ct. p 203 „Uzura obiectelor de inventar”	C		

1	2	3	4	5	6
4. Se repartizează cheltuielile de transport-aprovizionare corespunzătoare obiectelor de inventar date în folosință; coeficientul de repartizare fiind de 0,04 : $150\ 000 \times 0,04 = 6\ 000$ $6\ 000 \times 0,04 = 2\ 400$ 8 400	+ A Cheltuieli de circulație - A Cheltuieli de transport-aprovizionare	501 „Cheltuieli de circulație” 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii”	D C	% = 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” 8 400 2 400 521 „Cheltuieli generale” 501 „Cheltuieli de circulație” 6 000	202 „Obiecte de inventar în folosință” D 150 000 40 000 St. 190 000 501 „Cheltuieli de circulație” D+ - C 6 000 6 000 521 „Cheltuieli generale ale unității” D+ - C 1 600 2 400 530 „Cheltuieli anticipate” D 6 000 498 „Debitori” D 6 000 310 „Disponibil la bancă” 410 „Furnizori” 202 „Obiecte de inventar” 203 „Uzura obiectelor de inventar” 6 000
5. Se primesc și se recepționează echipament de lucru (uniforme pentru personalul din sală) în valoare de 16 000 lei	+ A Obiecte de inventar în întreprindere + P Furnizori	ct. A 201 „Obiecte de inventar în depozit” ct. P 410 „Furnizori”	D	201 „Obiecte de inventar în depozit” = 410 „Furnizori” 16 000	6 000 6 000 521 „Cheltuieli generale ale unității” D+ - C 1 600 2 400 530 „Cheltuieli anticipate” D 6 000 498 „Debitori” D 6 000 310 „Disponibil la bancă” 410 „Furnizori” 202 „Obiecte de inventar” 203 „Uzura obiectelor de inventar” 6 000
6. Se distribuie echipamentul de lucru personalului de sală, în valoare de 12 000 lei jumătate din contravaloare se va suporta de personalul muncitor, iar jumătate din valoare se va recupera prin includerea în 12 luni, în cheltuieli	- A Obiecte de inventar în depozit + Cheltuieli anticipate + Debitori	201 „Obiecte de inventar în depozit” 530 „Cheltuieli anticipate” 489 „Debitori”	C D D	% = 201 „Obiecte de inventar în depozit” 12 000 530 „Cheltuieli anticipate” 6 000 498 „Debitori” 6 000	6 000 6 000 521 „Cheltuieli generale ale unității” D+ - C 1 600 2 400 530 „Cheltuieli anticipate” D 6 000 498 „Debitori” D 6 000 310 „Disponibil la bancă” 410 „Furnizori” 202 „Obiecte de inventar” 203 „Uzura obiectelor de inventar” 6 000
7. Se plătește și se înregistrează datoria față de furnizori în valoare de 36 000 lei	- A Disponibil Cont curent - P Furnizori	310 „Disponibil la bancă” 410 „Furnizori”	C D	410 „Furnizori” = 310 „Disponibil la bancă” 36 000	6 000 6 000 521 „Cheltuieli generale ale unității” D+ - C 1 600 2 400 530 „Cheltuieli anticipate” D 6 000 498 „Debitori” D 6 000 310 „Disponibil la bancă” 410 „Furnizori” 202 „Obiecte de inventar” 203 „Uzura obiectelor de inventar” 6 000
8. Se scoate din folosință halate uzate în valoare de 6 000 lei conform procesului-verbal de casare și declasare a valorilor materiale	- A Obiecte de inventar în folosință - P Uzura obiectelor de inventar	202 „Obiecte de inventar” 203 „Uzura obiectelor de inventar” 6 000		203 „Uzura obiectelor de inventar” = 202 „Obiecte de inventar în folosință” 6 000	6 000 6 000 521 „Cheltuieli generale ale unității” D+ - C 1 600 2 400 530 „Cheltuieli anticipate” D 6 000 498 „Debitori” D 6 000 310 „Disponibil la bancă” 410 „Furnizori” 202 „Obiecte de inventar” 203 „Uzura obiectelor de inventar” 6 000

d. **Retlectarea în conturi a operațiilor de încasări și plăți cu și fără numerar.** *Contabilitatea operațiilor de încasări și plăți cu numerar.* Operațiile de încasări în numerar pot proveni din :

- vânzarea mărfurilor în numerar și a altor active ;
- ridicarea numerarului din contul de disponibil de la bancă ;
- sume depuse de diferite persoane fizice pentru stingerea obligațiilor față de unitate (restituirea avansului spre decontare neutilizat, plata impu-
tațiilor, a echipamentului de lucru), depuneri în numerar ca aport la capital.

Operațiile de plăți în numerar pot proveni din :

- depunerea în contul de disponibil de la bancă a numerarului încasat din vânzarea mărfurilor și din alte operații ;
- acordarea de avansuri spre decontare ;
- stingerea obligațiilor față de persoanele fizice : plata salariilor, a ajutoarelor sociale, a indemnizațiilor de concedii de odihnă, a alocațiilor de stat pentru copii și a altor drepturi ce se cuvin acestor persoane.

Numerarul existent în casierie se depune zilnic în contul de la bancă. Excepție fac mijloacele bănești necesare pentru plata salariilor, premiilor, ajutoarelor sociale etc., care pot fi păstrate în casă, timp de 3 zile lucrătoare de la ridicarea numerarului de la bancă.

Contabilitatea operațiilor de casă efectuate în întreprinderile comerciale se realizează cu ajutorul contului 300 „Casa“, cont de activ. După conținutul economic este cont de active circulante bănești :

Debit	300 „Casa“	Credit
— Soldul inițial debitor, care reflectă existentul de numerar la începutul lunii — Sumele încasate din vânzarea mărfurilor — Numerarul ridicat din contul de la bancă — Încasarea unor sume în numerar de la debitorii unității		— Depunerea în contul de la bancă a numerarului încasat — Sume plătite în numerar ca avansuri spre decontare — Plata salariilor, a ajutoarelor sociale, a indemnizațiilor de concedii de odihnă, a alocațiilor de stat pentru copii, a premiilor etc.
Soldul debitor : Numerarul existent în casierie la sfârșitul lunii		

Pentru evidența operațiilor cu numerar se folosește contul 300 „Casa“ în corespondență cu conturile : 498 „Debitori“, 400 „Clienți“, 420 „Decontări cu salariații“, 431 „Decontări privind asigurările sociale“, 600.02 „Venituri din vânzarea mărfurilor prin unitățile cu amănuntul“, 460 „Decontări cu acționarii“, 461 „Dividende de plată“.

Contul 498 „Debitori“, după conținutul economic este un cont de active circulante în decontare, iar după funcția contabilă este cont de activ. Se dezvoltă în analitic pe debitori, persoane fizice sau juridice. Conținutul său economic este :

Debit	498 „Debitori“	Credit
— Acordarea de avansuri spre decontare personalului pentru deplasări — Partea din valoarea echipamentului de lucru ce se suportă de personalul unității — Sumele imputate lucrătorilor pentru lipsuri în gestiune		— Restituirea avansurilor care n-au fost folosite — Justificarea avansurilor spre decontare acordate — Încasarea imputațiilor și a valorii echipamentului de lucru
Soldul debitor : Debitele neîncasate până la sfârșitul lunii		

Înregistrarea operațiilor de încasări și plăți în numerar în contabilitate

Prezentarea operațiilor economico-financiare	Analiza contabilă			Formula contabilă (Înregistrarea cronologică)	Înregistrarea sistematică
	Elementele patrimoniale ce se modifică și sensul modificărilor	Conturile utilizate	Părțile contului utilizat		
Alimentara S.A. a efectuat conform registrului de casă următoarele operații: + ridicare de la bancă cu CEC de numerar a sumei de 200 000 lei; — cu chitanța nr. 395 se încasează o imputație de la Petre N. în valoare de 500 lei; — s-a încasat din vânzări de mărfuri 500 000 lei — s-a depus la casierie suma de 500 000 lei pe baza monetarului rezultat din vânzarea mărfurilor cu numerar; — se acordă un avans spre decontare merceologului D. Georgescu în valoare de 350 lei; — Georgescu Dan la întoarcere justifică partea din avans cheltuit, cu documente, în valoare de 250 lei și restituie la casierie, 100 lei; — se plătesc salarii în valoare de 150 000 pe baza statelor de plată; — în baza foii de vărsămint cu chitanță s-a depus la bancă suma de 550 250 lei	+A Casa —A Disponibil la bancă +A Casa —A Debitori +A Casa +A P Venituri din activitatea de bază +A Debitori —A Casa +A Cheltuieli de circulație +A Casa — Debitori —A Casa —P Decontări cu personalul +A Disponibil la bancă —A Casa	ct. A 300 „Casa” ct. A 310 „Disponibil la bancă” ct. A 300 „Casa” ct. A 300 „Casa” ct. P 600 „Venituri din activitatea de bază” ct. A 498 „Debitori” ct. A/P 300 „Casa” ct. A/P 600 „Venituri din activitatea de bază” ct. A 498 „Debitori” ct. A 300 „Casa” ct. A 501 „Cheltuieli de circulație” ct. A 300 „Casa” ct. A 498 „Debitori” ct. A 300 „Casa” ct. P 420 „Decontări cu personalul” ct. A 310 „Disponibil la bancă” ct. A 300 „Casa”	D C D C D C D C D C D C D C D C	310 „Disponibil la bancă” 300 „Casa” = 200 000 300 „Casa” = 498 „Debitori” 500 300 „Casa” = 600 „Venituri din activitatea de bază” 500 000 498 „Debitori” = 300 „Casa” 350 % = 498 „Debitori” 350 300 „Casa” = 501 „Cheltuieli de circulație” 100 250 420 „Decontări cu personalul” = 300 „Casa” 150 000 310 „Disponibil la bancă” = 300 „Casa” 550 250	D 300 C 1 500 200 000 500 000 200 000 550 250 550 250 D 498 C 500 1 000 500 350 350 100 100 D 600 C 500 000 500 000 D 420 C 150 000 150 000 160 000

Contul 420 „Decontări cu salariații” ține evidența decontărilor cu personalul unității pentru salarii. Este un cont de surse atrase, după conținutul economic, iar după funcția contabilă este cont de pasiv. Se creditează cu obligațiile unității față de salariați pentru munca depusă (salarii și alte drepturi). Se debitează cu plata chenzinei I, a chenzinei a II-a, precum și cu reținerile din salarii (chirii, popriri). Are sold creditor și reflectă salariile neachitate la sfârșitul lunii.

Valorificarea informațiilor contabile privind mijloacele bănești din contul „Casa”. Pe baza datelor din contul „Casa” se urmărește respectarea disciplinei de casă prin faptul că în debitul său sînt cuprinse încasările pe destinații, iar în credit, plățile totale și pe destinații. Prin compararea datelor efective din cont cu cele programate se stabilește respectarea disciplinei de casă, precum și respectarea destinației plăților. Pentru sumele nedepuse în termen la bancă, se calculează penalități ce urmează a fi imputate celor vinovați de nerespectarea disciplinei financiare.

Contabilitatea operațiilor bănești fără numerar. Societățile comerciale sînt obligate să păstreze mijloacele bănești la bancă în contul de disponibil în lei sau în conturi de disponibil (la Banca de Dezvoltare sau la Banca Comercială). Unitatea bancară efectuează operații de încasări și plăți între unități pe baza documentelor depuse la bancă de titularii de conturi sau acceptate de către aceștia prin virament (adică fără mișcare de numerar), prin scăderea sumei din contul plătitorului și înscrierea sumei în contul beneficiarului prin mărirea disponibilităților acestuia.

Formele de decontare folosite în relațiile dintre societățile comerciale sînt :

— **Acceptarea.** Modalitate de plată în cadrul căreia, documentele emise în favoarea furnizorului (creditorului) nu pot fi achitate de către bancă din contul cumpărătorului (plătitorului) decît cu consimțămîntul prealabil al acestuia (cu acceptarea sa). Se folosesc ca instrumente de plată următoarele : *dispoziția de plată cu factură ; dispoziția de plată fără factură ; cecuri din carnete cu sumă limitată și din carnete fără limită de sumă ; dispoziția de încasare ; dispoziția de plată simplă.*

— **Acreditivul.** Modalitate de plată prin care cumpărătorul autorizează unitatea bancară care îl servește să vireze din contul său la unitatea bancară unde se află contul furnizorului și să plătească sumele reprezentînd valoarea mărfurilor în anumite condiții, pe măsura efectuării livrărilor. Se utilizează aceleași instrumente de plată ca la acceptări cu mențiunea că dispoziția de încasare este însoțită de factură.

Dacă întreprinderea care livrează mărfurile este societate comercială, decontările prin acceptare se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor : **400 „Clienți”, 310 „Disponibil la bancă”, 401 „Clienți cu plata în rate”.**

Contul 400 „Clienți”, cont de activ, este după conținutul economic un cont de active circulante în decontare.

Funcționarea și conținutul contului se prezintă astfel :

Debit	400 „Clienți”	Credit
— Contravaloarea mărfurilor vindute clienților, la prețul de livrare plus adaosul reținut		— Încasarea de la clienți a sumelor datorate
— Valoarea ambalajelor facturate la preț de livrare		— Sumele reclamate de la clienți pe cale judecătorească
Soldul debitor : Sumele neîncasate de la clienți la sfârșitul lunii		

Acest cont sintetic se dezvoltă pe analitice indicind numele clientului. **Contul 401 „Clienți cu plata în rate”**, cont de activ, reflectă decontările pentru mărfurile vândute cu plata în rate. După conținutul economic este un cont de active circulante în decontare :

Debit	401 „Clienți cu plata în rate”	Credit
— Valoarea mărfurilor vândute cu plata în rate, exprimate la preț cu amănuntul — Dobînda datorată de cumpărători		— Ratele încasate în numerar sau prin virament — Dobînda încasată — Ratele care nu pot fi încasate și dobînda aferentă lor
Sold debitor : Contravaloarea ratelor și a dobînzilor datorate de cumpărători		

Contul 310 „Disponibil la bancă”, cont de activ, reflectă existența și mișcarea mijloacelor bănești ale societății, aflate la bancă și destinate realizării obiectului său de activitate. După conținutul economic este un cont de mijloace bănești :

Debit	310 „Disponibil la bancă”	Credit
— Încasările prin bancă în urma vânzărilor de mărfuri prin virament și a altor active — Depunerea numerarului din casieria societății — Credite bancare primite — Dividende încasate pentru aportul de capital la alte societăți		— Plata obligațiilor către alte societăți — Ridicarea numerarului de la bancă — Constituirea carnetelor de CEC cu limită de sumă — Rambursarea creditelor bancare — Vărsăminte din impozite către buget etc.
Soldul debitor : Disponibilul existent la bancă la sfîrșitul lunii		

Unitățile comerciale folosesc pentru decontarea cheltuielilor cu transportul mărfurilor și a contravalorii mărfurilor cumpărate pentru nevoi gospodărești, carnete de cecuri cu limită de sumă.

În contabilitate constituirea și utilizarea acestor carnete de cecuri se realizează cu ajutorul acontului **390 „Carnete de cecuri cu limită de sume”**, cont de activ. După conținutul economic este un cont de active circulante :

Debit	390 „Carnete de cecuri cu limită de sume”	Credit
— Plafonul pentru care a fost eliberat carnetul		— Plățile efectuate pentru transportul mărfurilor — Plățile efectuate pentru mărfurile cumpărate
Soldul debitor : Disponibilul în carnet de cecuri, existent la sfîrșitul lunii		

Valorificarea informațiilor din conturile de mijloace bănești și de decontări. Pe baza datelor din contul 310 „Disponibil la bancă” se precizează capacitatea de plată a societății și respectiv eficiența activității desfășurate de întreprindere (situația financiară), astfel : atunci cînd soldul contului este debitor, înseamnă că mărfurile s-au vîndut și încasat în termenul prevăzut de actele normative.

Înregistrarea operațiilor de încasări și plăți fără numerar în contabilitate

Precizarea operațiilor economice	Analiza contabilă			Formula contabilă Înregistrarea cronologică	Înregistrarea sistematică																		
	Elementele ce se modifică și sensul modificărilor	Conturile utilizate	Partile contului utilizat																				
1. În baza extrasului de la bancă se înregistrează suma de 180 000 lei pentru mărfurile livrate clienților și încasările din vânzările cu plata în rate în valoare de 50 000	+ A Disponibil la bancă	ct. A 310 „Disponibil la bancă”	D	310 „Disponibil la bancă” =	<table><tr><td>D</td><td>310</td><td>C</td><td>D</td><td>400</td><td>C</td></tr><tr><td>1 000 000</td><td></td><td></td><td>2 000 000</td><td></td><td>180 000</td></tr><tr><td>180 000</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr></table>	D	310	C	D	400	C	1 000 000			2 000 000		180 000	180 000					
D	310	C	D	400	C																		
1 000 000			2 000 000		180 000																		
180 000																							
2. În baza dispoziției de plată și a extrasului de cont din disponibilul de la bancă s-au achitat următoarele obligații:	- A Clienți	ct. 400 „Clienți”	C	400 „Clienți”																			
- A Clienți cu plata în rate	- A Disponibil la bancă	ct. 401 „Clienți cu plata în rate”	C	401 „Clienți cu plata în rate”	<table><tr><td>D</td><td>401</td><td>C</td></tr><tr><td>50 000</td><td></td><td>100 000</td></tr><tr><td></td><td></td><td>50 000</td></tr></table>	D	401	C	50 000		100 000			50 000									
D	401	C																					
50 000		100 000																					
		50 000																					
- față de bugetul statului suma de 45 000 reprezentînd impozitul datorat;	- P Decontări cu bugetul statului	ct. P 430 „Decontări cu bugetul statului”	D	% = 310 „Disponibil la bancă”	<table><tr><td>D</td><td>430</td><td>C</td></tr><tr><td>45 000</td><td>45 000</td><td>80 000</td></tr></table>	D	430	C	45 000	45 000	80 000												
D	430	C																					
45 000	45 000	80 000																					
- față de bugetul de asigurări sociale CAS-ul datorat în valoare de 47 000 lei;	- P Decontări privind asigurările sociale	ct. P 431 „Decontări cu asigurările sociale”	D	430 „Decontări cu bugetul statului”	<table><tr><td>D</td><td>431</td><td>C</td></tr><tr><td>47 000</td><td>47 000</td><td>70 000</td></tr></table>	D	431	C	47 000	47 000	70 000												
D	431	C																					
47 000	47 000	70 000																					
- obligațiile față de furnizori în valoare de 80 000 lei;	- P Decontări față de furnizori	ct. P 410 „Furnizori”	D	431 „Decontări cu asigurările sociale”	<table><tr><td>D</td><td>410</td><td>C</td></tr><tr><td>80 000</td><td>80 000</td><td>100 000</td></tr></table>	D	410	C	80 000	80 000	100 000												
D	410	C																					
80 000	80 000	100 000																					
- cheltuieli de transport 30 000 lei din carnete de CEC cu limită de sume.	- A Cheltuieli de transport-aprovizionare	ct. A 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare”	D	410 „Furnizori”	<table><tr><td>D</td><td>390</td><td>C</td><td>D</td><td>204</td><td>C</td></tr><tr><td>100 000</td><td>30 000</td><td></td><td>30 000</td><td></td><td></td></tr></table>	D	390	C	D	204	C	100 000	30 000		30 000								
D	390	C	D	204	C																		
100 000	30 000		30 000																				
	- A Carnete de CEC cu limită de sumă	Ct. A 390 „Carnete de CEC cu limită de sume”	C	204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare”																			

Corelind datele din contul 310 „Disponibil la bancă” cu cele din contul 600 „Venituri din activitatea de bază” și 400 „Clienți” se determină volumul mărfurilor vândute clienților și neîncasate, astfel :

$$K \text{ (coeficientul creanțelor asupra clienților)} = \frac{\text{soldul mediu al creanțelor din contul 400 „Clienți”}}{\text{volumul total al desfacerilor (creditul contului 600 „Venituri din activitatea de bază”)}} = \frac{600\,000}{200\,000} \times 100 = 30\%$$

În condițiile în care societatea comercială are venituri mari neîncasate din vânzarea mărfurilor, capacitatea de plată a acesteia scade și trebuie să recurgă la credite bancare. O asemenea situație este nefavorabilă deoarece creditul bancar este purtător de dobândă, ceea ce duce la creșterea cheltuielilor de circulație și la reducerea profitului. La întreprinderile cu amănuntul acest coeficient se determină numai pentru vânzările cu plata în rate.

e. Înregistrarea în conturi a operațiilor privind circulația mărfurilor cu ridicata. Ponderea cea mai mare a circulației cu ridicata o are circulația prin depozite. Ea constă în aducerea mărfurilor în partizi mari de la societățile producătoare și livrarea lor apoi în partizi relativ tot mari către societățile cu amănuntul sau unitățile proprii de desfacere.

Conturile folosite pentru reflectarea circulației mărfurilor cu ridicata sînt : 230 „Mărfuri în depozitele cu ridicata”, 239 „Adaos comercial”, 410 „Furnizori”, 600.01 „Venituri din vânzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite”, 400 „Clienți”.

Contul 230 „Mărfuri în depozitele cu ridicata” ține evidența mărfurilor din depozite la preț cu amănuntul. După conținut este cont de active circulante materiale ; după funcția contabilă este cont de activ, iar după sfera de cuprindere a datelor este cont sintetic care se dezvoltă pe analitice, pe sortimente de mărfuri. Conținutul său economic este :

Debit	230.01 „Mărfuri în depozitele cu ridicata”	Credit
— Aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori la preț cu amănuntul — Intrarea mărfurilor prelucrate la terți — Corectarea valorii stocului cu diferențe din reducere în (roșu) sau din majorarea prețurilor (în negru) — Valoarea mărfurilor constatată plus la inventar		— Valoarea mărfurilor vândute la preț cu amănuntul sau predate unităților proprii de desfacere — Transmiterea unor mărfuri la prelucrare — Valoarea mărfurilor constatate lipsă la inventar — Refuzarea mărfurilor de către clienți (în negru), returnarea lor (în roșu)
Soldul debitor : Valoarea mărfurilor aflate în stoc la preț de înregistrare		

Contul 239.01 „Adaos comercial” este folosit pentru evidența diferenței dintre prețul cu amănuntul și prețul de livrare (adică adaosul comercial) la mărfurile ce se vînd de unitățile comerciale cu ridicata și amănuntul și cele de

alimentație publică. După conținutul economic este cont rectificativ, iar după funcția contabilă este cont de pasiv și se prezintă astfel :

Debit	239.01 „Adaos comercial“	Credit
— Adaosul dat cumpărătorului la facturarea mărfurilor vândute — Adaosul mediu reținut de întreprinderea comercială cu ridicata aferent mărfurilor vândute la descărcarea gestiunii (contului) — Adaosul corespunzător mărfurilor trimise spre prelucrare sau lipsă la inventar		— Adaosul corespunzător mărfurilor intrate de la furnizori, intrate de la prelucrare, constatate plus la inventar
		Soldul creditor : Adaosul corespunzător mărfurilor din stoc

Contul 234 „Mărfuri în curs de aprovizionare“ ține evidența mărfurilor facturate de furnizor dar nesoșite până la sfârșitul lunii și valoarea mărfurilor soșite în depozite dar nerecepționate timp de 7 zile de la data primirii lor. După conținut este cont de mijloace circulante materiale, iar după funcția contabilă este cont de activ :

Debit	234 „Mărfuri în curs de aprovizionare“	Credit
— Valoarea mărfurilor nerecepționate și a ambalajelor aferente mărfurilor nerecepționate — Cheltuielile de transport trecute în factura furnizorului		— Valoarea mărfurilor recepționate — Valoarea ambalajelor aferente mărfurilor recepționate — Înregistrarea cheltuielilor incluse în factura furnizorului — Valoarea mărfurilor și ambalajelor constatate lipsă la recepție
	Soldul debitor : Valoarea mărfurilor în curs de aprovizionare inclusiv ambalajele și cheltuielile de transport aferente	

Contul 611 „Venituri de realizat“

Evidența sumelor de încasat ca venituri din vânzările de mărfuri mijloace fixe, materiale, obiecte de inventar, ambalaje, a unor cheltuieli nelegale, ne-economice din anii precedenți constatate în anul curent și imputabile, precum și a veniturilor realizate din prestări servicii în corespondență cu **contul 400 „Clienți“**, pe baza facturilor emise. Este cont de pasiv și are următorul conținut economic :

Debit	611 „Venituri de realizat“	Credit
— Sumele încasate		— Sumele ce urmează a se încasa în perioadele viitoare
		Sold creditor : Veniturile ce vor fi încasate în perioada viitoare

Contul 400 „Clienți“ este după conținut cont de active circulante în decontare, iar după funcția contabilă este cont de activ.

Debit	400 „Clienți“	Credit
— Sumele datorate de clienți la prețul de facturare al mărfurilor vândute		— Sumele încasate de la clienți
Soldul debitor : Sumele datorate de clienți		

Prezentarea operației	Analiza contabilă			Formula contabilă	Integrarea în conturi
	Elementele care se modifică și sensul modificării (±)	Conturile folosite pentru înregistrarea operațiilor	Părțile contului		
1	2	3	4	5	6
1. Se recepționează încălțăminte în cadrul Comtexin S.A. București la prețul cu anunțul de 650 000 lei cu adaos de 7% conform Notei de recepție-constatare diferențe și Avizul de expediție de la societatea Dimbovița	+ A Mărfuri în depozit + P Datoriile față de furnizori + P Adaos comercial	230.01 „Mărfuri în depozitele cu ridicata” 410 „Furnizori” 239 „Adaos comercial”	D C C	230.01 = % 650 000 „Mărfuri în depozitele cu ridicata” 410 „Furnizori” 604 500 239 „Adaos comercial” 45 500	230.01 „Mărfuri în depozit” Si 4 000 1) 650 000 4) 9 000 6) 600 SD 63 400 6) 200 600 000
2. Se înregistrează plata datoriei față de furnizor pe baza extrasului de cont	- A Disponibil din contul curent - P Datoria față de furnizori	310 „Disponibil la bancă” 410 „Furnizori”	D C	410 „Furnizori” = 310 „Disponibil la bancă” 604 500	
3. Se înregistrează factura nr. 400 a furnizorului Dimbovița S.A. pentru mărfurile expediate și nesosite în valoare de 9 000 lei, adaosul comercial de 10 %	+ A Mărfuri expediate de furnizor dar nesosite + P Furnizori + P Adaos comercial	234 „Mărfuri expediate și nesosite” 410 „Furnizori” 239 „Adaos comercial”	D C C	234.01 = % 9 000 „Mărfuri expediate și nesosite” 410 „Furnizori” 8 100 239 „Adaos comercial” 900	410 „Furnizori” 2) 604 500 8 100 Si 604 500 3) 8 100
4. Sosesc mărfurile și se recepționează în întreprindere	+ A Mărfuri în depozit - A Mărfuri nesosite	230.01 „Mărfuri în depozit” 234 „Mărfuri în curs de aprovizionare”	D C	230 = 234 9 000 „Mărfuri în depozitele cu ridicata” „Mărfuri în curs de aprovizionare”	239 „Adaos comercial” 6) 25 000 10 000 5 000 2 000 Si 400 1) 45 500 900 6) 60

5. Se plătește datoria față de furnizori conform extrasului de cont, 8 100 lei	- A Disponibil la bancă - P Furnizori	310 „Disponibil la bancă” 410 „Furnizori”	D C	410 „Furnizori” = 310 „Disponibil la cont” 8 100	
6. Pe baza procesului-verbal de control se înregistrează plusul de mărfuri în valoare de 600 lei, adaos 10% și a lipsei de 200 lei care se încadrează în pierderile normale		230 „Mărfuri în depozit” 430 „Decontări cu bugetul statului” 239 „Adaos comercial” 501 „Cheltuieli de circulație” 230 „Mărfuri în depozit”	D C C D C	230 = % 600 430 „Decontări cu bugetul statului” 239 „Adaos comercial” 501 „Cheltuieli de circulație” 230 „Mărfuri în depozit” 239 „Adaos comercial la mărfurile din depozitele cu ridicata”	310 „Disponibil la bancă” SI 700 000 604 500 SD 475 000 8 100 100 000 234 „Mărfuri în curs de aprovizionare” 9 000 9 000
7. Se înregistrează livrarea în valoare de 500 000 lei către Societatea comercială cu amănuntul pentru mărfuri adaosul cedat fiind 5%, adaosul total 7%, iar către Bucur Obor S.A. 100 000 lei	+ A Clienți + P Venituri din activitatea de bază - P Adaos (cedat)	611 „Venituri de realizat” 400 „Clienți” 600.01 „Venituri din vânzarea mărfurilor cu ridicata” 239 „Adaos comercial”	D C D	400 „Clienți” = 611 „Venituri de realizat” 475 000 400 „Clienți” = 611 „Venituri de realizat” 95 000	507 „Cheltuieli de circulație” 100 611 „Venituri de realizat” 570 000 475 000 95 000 570 000 570 000

continuare

1	2	3	4	5	6
8. Pe baza centralizatorului de mărfuri vândute în luna ianuarie se descarcă gestiunea de mărfurile vândute, adaosul reținut fiind de 2%	+A Mărfuri în depozit -P Venituri din vânzarea mărfurilor cu ridicata -P Adaos comercial reținut	230.01 „Mărfuri în depozitele cu ridicata” 600.01 „Venituri din vânzarea mărfurilor cu ridicata” 239 „Adaos comercial”	C D D	% = 230.01 500 000 600.01 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 239.01 „Adaos comercial la mărfurile din depozite” % = 230.01 100 000 600.01 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 239 „Adaos comercial la mărfurile din depozite”	430 „Decontări cu bugetul statului” 540 400 „Clienți” 475 000 475 000 95 000 95 000 570 000 570 000 601.01 „Venituri din vânzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite” D C 465 000 475 000 93 000 95 000 558 000 570 000
9. În baza extrasului de cont se încasează contravaloarea mărfurilor livrate	+A Disponibil în cont -A Clienți	340 „Disponibil la bancă” 400 „Clienți”	D C	310 „Disponibil la bancă” = 400 475 000 310 „Disponibil la bancă” = 400 95 000	
10. Înregistrarea veniturilor realizate	-P Venituri de realizat +P Venituri realizate	611 „Venituri de realizat” 600 „Venituri realizate”	D C	611 „Venituri de realizat” = 600 „Venituri din activitatea de bază” 570 000	

Contul 250 „Ambalaje” ține evidența ambalajelor refolosibile de natura activelor circulante. În *debit* se înregistrează ambalajele aprovizionate din afară, precum și cele obținute din producție proprie, iar în *credit*, ambalajele restituite furnizorilor, vândute o dată cu marfa, constatate lipsă la inventar. Soldul reprezintă valoarea ambalajelor în stoc.

Evidența analitică a mărfurilor în depozite se ține după :

— metoda inventarului permanent (cantitativ, valoric) pe fiecare fel de marfă și depozit.

$\text{Stoc inițial} + \text{Intrări} - \text{Ieșiri} = \text{Stoc final}$;

— metoda operativ contabilă cu ajutorul fișelor de „Operații diverse” la nivel de gestiune (*global valoric*).

La sfârșitul lunii, compartimentul contabil completează registrul stocurilor prin înscrierea valorii stocurilor din fișele de magazie.

Vinzarea mărfurilor (desfacerea) poate avea loc în cadrul întreprinderii cu ridicata prin : depozite ; tranzit cu participare la decontări ; tranzit organizat.

Contul 600.01 „Venituri din vânzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite”, după conținutul economic este cont de procese economice, de control al îndeplinirii programului de desfacere, iar după funcția contabilă este cont bifuncțional :

Debit	600.01 „Venituri din vânzarea cu ridicata a mărfurilor din depozite”	Credit
— Valoarea mărfurilor vândute la preț de cumpărare + adaos comercial cedat clienților — Cheltuielile de circulație aferente mărfurilor vândute — Impozitul pe circulația mărfurilor		— Veniturile din vânzarea mărfurilor evaluate la preț cu amănuntul, efectiv încasate
Soldul debitor : Pierderile din vânzarea mărfurilor cu ridicata prin depozite, care se virează în contul „Profit și pierderi”		Soldul creditor : Profitul obținut de unitate din vânzarea mărfurilor, care se virează în contul „Profit și pierderi”

Valorificarea informațiilor contabile din contul „Mărfuri în depozitele cu ridicata”. Pe baza datelor din acest cont se obțin informații cu privire la aprovizionările și desfacerile de mărfuri realizate, stocurile normate, și se pot determina mărfurile greu vandabile și fără mișcare.

Pentru a aprecia îndeplinirea programului se compară datele din conturile de mărfuri cu indicatorii din program și bugetul de venituri și cheltuieli, ca în exemplul următor :

	Programat	Efectiv	Diferențe
Sold inițial	4 000	4 000	—
Aprovizionări	600 000	659 000	+ 59 000
Desfaceri	550 000	600 000	+ 50 000
Stoc final	54 000	63 400	— 9 400

Din analiza datelor prezentate rezultă că întreprinderea a depășit programul de desfacere cu 50 000 lei. Asupra îndeplinirii și depășirii programului, a acționat pozitiv creșterea aprovizionării cu mărfuri. Printr-o aprovizionare cu mărfuri mai mare decât desfacerea zilnică, a crescut stocul final cu 9 400 față de cel programat ceea ce a dus la încetinirea vitezei de rotație, la imobilizarea mijloacelor bănești în stocuri care nu au asigurată desfacerea.

f. **Înregistrarea în conturi a operațiilor privind circulația mărfurilor prin depozitele de repartizare.** O componentă importantă și specifică a comerțului cu amănuntul este *alimentația publică*, care are ca obiect al activității de bază vânzarea către populație a mărfurilor preparate și semipreparate în cadrul producției proprii și a altor mărfuri pentru consumul pe loc sau pentru consumul la domiciliu.

Principalele operații care au loc în cadrul unităților de alimentație publică sînt :

- intrările de mărfuri, prin *aprovizionări* : de la furnizori, societățile comerciale cu ridicata, prin depozitele de repartizare ; *plusuri de inventar* ; *diferențe în plus din reevaluarea stocurilor* ; *aport de capital subscris în natură* ;
- producerea preparatelor, semiproduselor, a produselor ;
- ieșirile de mărfuri prin : *vînzări de mărfuri* și *lipsă de inventar*.

Și în cadrul întreprinderilor comerciale cu amănuntul pot exista depozite de repartizare dar acestea sînt specifice unităților de alimentație publică.

Pentru reflectarea acestor operații se folosesc conturile : 230.03 „*Mărfuri în depozitele de repartizare*“ ; 250 „*Ambalaje*“ ; 239 „*Adaos comercial*“ ; 410 „*Furnizori*“ ; 231.02 „*Mărfuri în unitățile de alimentație publică*“ ; 500 „*Cheltuieli de producție*“ ; 520 „*Cheltuieli comune ale secției*“ ; 521 „*Cheltuieli generale ale unității*“ ; 540 „*Decontarea producției*“ ; 220 „*Produse finite*“ ; 460 „*Decontări cu acționarii sau asociații*“ ; 221 „*Diferențe de preț la produse finite*“ ; 601 „*Venituri din alte activități*“ ; 600 „*Venituri din activitatea de bază*“ ; 611 „*Venituri de realizat*“.

Pentru asigurarea continuității și economicității aprovizionării unităților de producție și de desfacere în întreprinderile de alimentație publică și cu amănuntul sînt organizate depozite de repartizare. Depozitele de repartizare în cadrul unității de alimentație publică și cu amănuntul au ca scop aprovizionarea cu mărfuri de la întreprinderile producătoare sau de la furnizori în cantități mari și distribuirea (vînzarea) lor la cererea unităților de producție sau de desfacere.

Evidența contabilă a existenței și mișcării mărfurilor în depozitele de repartizare se ține cu ajutorul contului 230.03 „*Mărfuri în depozitele de repartizare*“, la preț cu amănuntul.

Contul 230.03 „*Mărfuri în depozitele de repartizare*“, după conținutul economic este cont de active circulante materiale, iar după funcția contabilă este cont de activ. Conținutul economic al contului se prezintă astfel :

Debit	230.03 „Mărfuri în depozitele de repartizare“	Credit
— Existent (inițial) de mărfuri în depozit — Valoarea mărfurilor aprovizionate de la furnizori și aduse ca aport de capital — Valoarea mărfurilor restituite de unitățile de producție și desfacere. — Valoarea mărfurilor constatate în plus la inventariere — Alte intrări de mărfuri		— Valoarea mărfurilor distribuite la unitățile de producție și desfacere — Valoarea mărfurilor constatate în minus la inventariere — Valoarea altor mărfuri ieșite din depozite
Soldul debitor : Valoarea stocurilor de mărfuri din depozite		

Reflectarea adaosului corespunzător mărfurilor intrate în și ieșite din depozitele de repartizare se realizează cu ajutorul contului 239 „*Adaos comercial*“, subcontul 239.01 „*Adaosul aferent mărfurilor din depozite cu ridicata*“.

Reflectarea în conturi a operațiilor economice privind circulația mărfurilor prin depozitele de repartizare

Prezentarea operației	Elementele din patrimoniu ce se modifică și sensul modificării	Conturile utilizate	Părțile conturilor	Formula contabilă	Înregistrarea sistematică a operațiilor economice
1. Depozitul de repartizare al Societății comerciale primește 340 kg făină a 50 lei/kg și 200 l ulei a 60 lei/l, adaosul comercial este de 15%. La recepție se constată o lipsă la făină de 20 kg din vina delegatului societății respective	+ A Mărfuri + P Datorii furnizori + P Adaos comercial + A Debitori + P Datorii furnizori + P Datorii față de buget	Ct. A 230 „Mărfuri în depozit” Ct. P 410 „Furnizori” Ct. P 239 „Adaos comercial” 498 „Debitori” 410 „Furnizori” 430 „Decontări cu bugetul statului”	D C C D C C	$ \begin{array}{lcl} 230.03 & = \% & 28\ 000 \\ & 410 & 23\ 800 \\ & 239.03 & 4\ 200 \\ \\ 498 & = 410 & 850 \\ 498 & = 430 & 150 \end{array} $	$ \begin{array}{lcl} 230.03 \text{ „Mărfuri în depozitele de repartizare”} & C & D \\ 410 \text{ „Furnizori”} & C & D \\ \hline 1) \ 5\ 000 & & 1) \ 23\ 800 \\ \\ 498 \text{ „Debitori”} & C & D \\ 239.02 \text{ „Adaos comercial”} & C & D \\ \hline 1) \ 850 & & 1) \ 4\ 200 \\ 150 & & \end{array} $
2. Se distribuie din depozitul de repartizare 100 kg făină la preț de alimentație publică 110 lei și 100 l ulei la preț de alimentație publică 110 lei, la restaurant	+ A Mărfuri în restaurant + A Adaosul comercial - A Mărfuri în depozitul de repartizare	Ct. A 231.02 „Mărfuri în unitățile de alimentație publică” Ct. P 231.02 „Adaos comercial” Ct. A 230.03 „Mărfuri în depozitele de repartizare”	D C C	$ \begin{array}{lcl} 231.02 & = \% & 22\ 000 \\ \text{„Mărfuri în unitățile de alimentație publică”} & 230.02 \text{ „Mărfuri în depozitul de repartizare”} & 11\ 000 \\ & 239.01 \text{ „Adaos comercial”} & 11\ 000 \end{array} $	$ \begin{array}{lcl} 231.02 \text{ „Mărfuri în unitățile de alimentație publică”} & C & D \\ 2) \ 22\ 000 & & \\ \\ 230.02 \text{ „Mărfuri în depozitele de repartizare”} & C & D \\ & & 2) \ 11\ 000 \\ \\ D \ 239.03 \text{ „Adaos comercial”} & C & D \\ & & 2) \ 11\ 000 \end{array} $

Evidența analitică a mărfurilor în depozitele de repartizare se ține cantitativ valoric pe fiecare sortiment cu ajutorul fișelor contabile analitice, completate manual sau cu ajutorul mașinilor de contabilizat. Folosind procedeul transcrierii se obține Recapitulăția mărfurilor intrate pe gestiuni și Recapitulăția mărfurilor ieșite.

g. **Înregistrarea în conturi a operațiilor privind activitatea de producție în unitățile de alimentație publică.** Mărfurile aprovizionate de către unitățile de alimentație publică se supun în continuare preparării în cadrul secțiilor de bucătărie ale restaurantelor, ospătărilor sau bufetelor sau în cadrul laboratoarelor de cofetărie-patiserie și apoi sînt vîndute.

Reflectarea curentă a operațiilor privind aprovizionarea cu mărfuri și vînzarea acestora către populație se realizează cu ajutorul conturilor : 231.03 „Mărfuri în unitățile de alimentație publică” ; 239.03 „Adaos comercial” ; 611 „Venituri de realizat” ; 600.03 „Venituri din activitatea de bază”, conturi prezentate anterior.

Contabilitatea cheltuielilor de producție. Procesul de producție al laboratoarelor de cofetărie și patiserie, respectiv cheltuielile de producție sînt reflectate cu ajutorul conturilor de procese economice 500 „Cheltuielile producției de bază”, 520 „Cheltuieli comune ale secției” și 540 „Decontarea producției”.

Contul 500 „Cheltuielile producției de bază” reflectă totalitatea cheltuielilor determinate de obținerea produselor de cofetărie și patiserie, permițînd stabilirea costului efectiv al acestora. După conținutul economic este cont de procese economice, de calculație, iar după funcția contabilă este cont de activ.

Debit	500 „Cheltuielile producției de bază”	Credit
- Consumul de materii prime la preț de livrare - Cheltuielile comune ale secției repartizate la sfîrșitul perioadei de gestiune și cheltuielile generale ale unității		- Costul efectiv al produselor finite calculat la sfîrșitul perioadei de gestiune - Costul efectiv al producției neterminate, constatată lipsă sau degradată la inventariere
Soldul debitor : Cheltuielile privind producția neterminată		

În cursul lunii contul 500 „Cheltuieli de producție” colectează în debit cheltuielile directe cu materiile prime (zahăr, făină, unt, cacao etc.). Aceste consumuri de materii prime au caracterul de cheltuieli directe întrucît se identifică de la început și cu precizie, pe obiect de calculație, pe baza normelor de consum prevăzute în rețetare.

Pentru obținerea produselor de cofetărie-patiserie în laboratoare se mai efectuează și alte cheltuieli, cum sînt : salariile cuvenite personalului din laboratoare, contribuția pentru fondul de șomaj, contribuția pentru asigurațiile sociale aferente lor, consumul de energie electrică, apă, gaze, amortizarea mijloacelor fixe, uzura obiectelor de inventar etc. Acestea au caracterul de cheltuieli indirecte, neputîndu-se identifica direct și cu precizie pe obiect de calculație în momentul efectuării lor. Ele implică colectarea separată și repartizarea lor ulterioară pe aceste obiecte de calculație în cadrul operațiilor de calcul a costurilor efective cu ajutorul contului 500 „Cheltuieli de producție”.

Contul 520 „Cheltuieli comune ale secției” permite colectarea și repartizarea cheltuielilor indirecte ale laboratoarelor de cofetărie și patiserie. După conținutul economic este cont de procese economice, de colectare și repartizare a cheltuielilor, iar după funcția contabilă este cont de activ.

Debit	520 „Cheltuieli comune ale secției“	Credit
— Salariile cuvenite personalului laboratorului — Contribuții pentru asigurări sociale — Contribuții la fondul de șomaj — Amortizarea mijloacelor fixe din cadrul laboratorului — Uzura obiectelor de inventar folosite în laborator — Cheltuielile de transport-aprovizionare aferente materialelor consumate — Cota de cheltuieli generale ale întreprinderii repartizate asupra laboratorului		— Cheltuieli comune ale (secției) laboratorului, repartizate la sfârșitul perioadei de gestiune asupra producției laboratorului
Se soldează o dată cu repartizarea cheltuielilor asupra cheltuielilor producției de bază		

Contabilitatea analitică a cheltuielilor de producție se ține pe fiecare laborator, iar pentru a urmări atât gestionarea materiilor prime cât și costul efectiv al produselor obținute se folosesc pentru fiecare laborator câte două conturi analitice în cadrul contului 500 „Cheltuieli de producție“, din care unul reflectă cheltuielile cu materiile prime 500.01 „Laboratorul, consum de materii prime“, iar la celălalt, cheltuielile comune repartizate 500.02 „Cheltuieli comune“.

La contul 520 „Cheltuieli comune ale secției“, evidența analitică se ține pe laboratoare separate, iar în cadrul acestora pe elemente de cheltuieli (retribuții, C.A.S., materiale, energie, amortizare etc.).

Din procesul de producție al laboratoarelor se obțin produse. Produsele de cofetărie-patiserie rezultate din procesul de producție se predau la secția de expediție (care are rolul unei magazii operative), de unde se distribuie la unitățile de desfacere ale aceleiași întreprinderi și se vînd la terți, sau sînt livrate direct la unitățile proprii de desfacere, cofetăriei-patiserii.

Contabilitatea produselor finite obținute și distribuite prin secțiile de expediție ale laboratoarelor se reflectă cu ajutorul conturilor : 220 „Produse finite“ ; 221 „Diferențe de preț la produse finite“ ; 540 „Decontarea producției“.

Pentru a reflecta distribuirea produselor de cofetărie-patiserie se folosește contul analitic 601.1 „Venituri din vînzarea produselor finite“.

Contul 220 „Produse finite“ ține evidența produselor finite ale laboratorului care se predau la magazie, la preț de livrare. După conținutul economic este cont de mijloace circulante materiale destinate vînzării, iar după funcția contabilă cont de activ :

Debit	220 „Produse finite“	Credit
— Valoarea produselor finite rezultate din fabricație — Valoarea produselor finite constatate plus la inventariere		— Valoarea produselor finite distribuite la unitățile de desfacere — Valoarea produselor finite vîndute la terți — Valoarea produselor finite constatate minus la inventariere
Soldul debitor: Valoarea stocului de produse finite		

Evidența analitică a produselor finite se ține pe magazine, depozite și pe feluri de produse sau global valoric pe gestiuni.

Contul 540 „Decontarea producției“ ține evidența operațiilor de decontare a produselor fabricate și a semipreparatelor și stabilește diferența dintre prețul de livrare (înregistrare) și costul efectiv al acesteia.

Debit	540 „Decontarea producției”	Credit
— Costul efectiv total calculat pentru produse finite la sfârșitul perioadei de gestiune		— Prețul cu ridicata de livrare total, corespunzător produselor finite rezultate din fabricație în mod treptat în cursul perioadei de gestiune

Soldul debitor : Diferența de preț nefavorabilă sau Soldul creditor : Diferența de preț favorabilă

Contul se închide la sfârșitul lunii prin înregistrarea diferențelor de preț în contul 221.

Contul 221 „Diferențe de preț la produse finite” înregistrează diferența dintre prețul de înregistrare și cel efectiv al produselor. După conținutul economic este cont rectificativ de active circulante, iar după funcția contabilă, cont de activ :

Debit	221 „Diferențe de preț la produse finite”	Credit
— Diferența între prețul de livrare cu ridicata și costul efectiv al produselor finite rezultate din fabricație, favorabilă (în roșu) sau nefavorabilă (în negru)		— Diferența între prețul de livrare cu ridicata și costul efectiv privind produsele finite distribuite sau vândute (în negru) nefavorabilă (în roșu) favorabilă
Soldul debitor : Diferența de preț aferentă stocului favorabilă (în roșu), nefavorabilă (în negru)		

Contul 601 „Venituri din alte activități”, analitic 600.01 „Venituri din vânzarea produselor finite” reflectă volumul producției marfă obținute de laboratoarele de cofetărie și patiserie și distribuite unităților proprii sau vândute la terți. După conținutul economic este cont de procese economice, de control al realizării bugetului de venituri și cheltuieli și servește la calculația rezultatelor activității economice, iar după funcția contabilă este cont bifuncțional :

Debit	601.01 „Venituri din vânzarea produselor finite”	Credit
— Valoarea produselor finite distribuite sau vândute la preț de livrare de laborator		— Valoarea produselor finite distribuite la unitățile de desfacere, la preț de livrare al laboratorului
— Diferența dintre prețul de livrare și prețul efectiv privind produsele finite distribuite sau vândute		— Valoarea produselor finite vândute la terți
— Impozitul pe circulația mărfurilor cuvenit bugetului de stat		
Soldul debitor : Pierdere din activitatea laboratorului de cofetărie-patiserie		Soldul creditor : Profitul rezultat din activitatea laboratorului de cofetărie-patiserie

Valorificarea informațiilor contabile. Pe baza datelor din conturile 540 „Decontarea producției” și 601 „Venituri din alte activități” se poate urmări îndeplinirea programului de producție la preparatele de cofetărie-patiserie.

Exemplu.

— Programul producției de cofetărie este	25 000 lei
— Producția realizată reflectată în creditul contului 601 este	26 850 lei
Programul de producție a fost depășit cu	+1 850 lei

Reflectarea în conturi a principalelor operații privind cheltuielile pentru obținerea și distribuirea produselor de cofetărie și patiserie către unitățile de desfacere

Operația economică	Analiza contabilă a operației economice			Formula contabilă (înregistrarea cronologică)	Înregistrarea sistematică
	Mijloacele economice ce se modifică și sensul modificării	Conturile utilizate	Părțile conturilor		
1	2	3	4	5	6
1. Laboratorul de cofetărie se aprovizionează de la Societatea comercială „Bucur” S.A. cu făină și zahăr la valoarea de 53 000 lei, adaosul fiind de 2 300 lei	+ A Cheltuieli de producție + P Datorii furnizori	500 „Cheltuieli de producție” 410 „Furnizori”	D C	500 „Cheltuieli de producție” = 410 50 700 „Furnizori”	D 500 C 50 700 146 000 58 370 255 070 255 070
2. Laboratorul se aprovizionează din depozitul de repartizare cu ouă, unt, brinză, în valoare de 153 000, adaos comercial 7 000 lei	+ A Cheltuieli de producție — A Mărfuri în depozit — P Adaosul comercial	A 500 „Cheltuieli de producție” A 230.03 „Mărfuri în depozit” P 239 „Adaos comercial”	D C D	% = 230 153 000 „Mărfuri în depozit” 500 „Cheltuieli de producție” 146 000 239 „Adaos comercial” 7 000	D 520 C D 420 C 30 000 58 370 30 000 4 650 4 850 2 500 D 431 C 370 3 000 4 650 2 500 9 500 1 000 D 438 C
3. Pentru obținerea produselor, laboratorul efectuează următoarele cheltuieli: — salarii, 30 000 lei — decontări privind asigurările sociale, 4 650 lei — fond pentru plata ajutorului de șomaj, 4 850 lei	+ A Cheltuielile secției laborator + P Salariile + P Impozitul	A 520 „Cheltuieli comune ale secției” 420 „Decontări cu salariații” 431 „Decontări privind asigurările sociale” 438 „Fond privind ajutorul de șomaj”	D C C	520 = % 58 370 „Cheltuieli comune ale secției” 420 „Decontări cu salariații” 30 000 438 „Fond privind plata ajutorului de șomaj” 4 850 431 „Decontări privind asigurările sociale” 4 650	58 370 58 370 4 850

1	2	3	4	5	6																																				
— consumul de materiale gospodărești și rechizite de birou 2 500 lei; cota cheltuielilor de transport aferentă materialelor, 370 lei — amortizarea mijloacelor fixe, 3 000 lei — uzura obiectelor de inventar, 2 500 lei — costul gazelor, energiei electrice consumate, apei facturate de furnizori, 9 500 lei, cota cheltuielilor generale ale unității, 1 000 lei	— A Materiale — A Cheltuieli de transport + P Amortizarea mijloacelor fixe + P Uzura obiectelor de inventar + P Datoria față de furnizori — A Cheltuieli generale	A 200 „Materiale” Ct. A. 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” P 110 „Amortizarea mijloacelor fixe” 203 „Uzura obiectelor de inventar” P 410 „Furnizori” A 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii”	C C C C C C C	200 „Materiale” 2 500 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” 370 110 „Amortizarea mijloacelor fixe” 3 000 203 „Uzura obiectelor de inventar” 2 500 410 „Furnizori” 9 500 521 „Cheltuieli ale întreprinderii” 1 000	<table><tr><td>D</td><td>200</td><td>C</td></tr><tr><td>S.I.</td><td>250 000</td><td>2 500</td></tr><tr><td>D</td><td>204</td><td>C</td></tr><tr><td>Sold</td><td>370</td><td>370</td></tr><tr><td>D</td><td>110</td><td>C</td></tr><tr><td></td><td></td><td>3 000</td></tr><tr><td>D</td><td>203</td><td>C</td></tr><tr><td></td><td></td><td>2 500</td></tr><tr><td>D</td><td>410</td><td>C</td></tr><tr><td></td><td></td><td>9 500</td></tr><tr><td>D</td><td>521</td><td>C</td></tr><tr><td>Sold</td><td></td><td>1 000</td></tr></table>	D	200	C	S.I.	250 000	2 500	D	204	C	Sold	370	370	D	110	C			3 000	D	203	C			2 500	D	410	C			9 500	D	521	C	Sold		1 000
D	200	C																																							
S.I.	250 000	2 500																																							
D	204	C																																							
Sold	370	370																																							
D	110	C																																							
		3 000																																							
D	203	C																																							
		2 500																																							
D	410	C																																							
		9 500																																							
D	521	C																																							
Sold		1 000																																							
4. Din procesul de producție rezultă 1 000 buc. prăjituri care au fost livrate astfel: cofetăriile aceleiași IAPL 9 000 buc., 1 000 buc. altei întreprinderi. Prețul cu amănuntul este de 30 lei, bucată, rabatul comercial 10,5%	+ A Produse finite + P Decontarea producției + A Mărfuri în unitățile cu amănuntul + A Clienți + P Venituri + P Rabatul sau adaosul comercial	A 220 „Produse finite” P 540 „Decontarea producției” 231.02 „Mărfuri în unitățile de alimentație publică” 400 „Clienți” 601 „Venituri din alte activități” 239 „Rabat sau adaos comercial”	C C C C C	220 „Produse finite” = 540 „Decon- 268 500 231.02 „Mărfuri în unitățile de alimentație publică” = % 300 000 400 „Clienți” = 601 „Ve- 300 000 239 „Rabat sau adaos comercial” 31 500 601 „Venituri din alte activități” 300 000	<table><tr><td>D</td><td>220</td><td>C</td></tr><tr><td></td><td>268 500</td><td>268 500</td></tr><tr><td>D</td><td>231</td><td>C</td></tr><tr><td></td><td>300 000</td><td>300 000</td></tr><tr><td>D</td><td>400</td><td>C</td></tr><tr><td></td><td>300 000</td><td>300 000</td></tr><tr><td>D</td><td>611</td><td>C</td></tr><tr><td></td><td>268 500</td><td>268 500</td></tr></table>	D	220	C		268 500	268 500	D	231	C		300 000	300 000	D	400	C		300 000	300 000	D	611	C		268 500	268 500												
D	220	C																																							
	268 500	268 500																																							
D	231	C																																							
	300 000	300 000																																							
D	400	C																																							
	300 000	300 000																																							
D	611	C																																							
	268 500	268 500																																							

— se repartizează cheltuielile comune ale secției asupra cheltuielilor produselor	— A Cheltuielile comune + A Cheltuielile de producție	+ 500 „Cheltuielile producției de bază” 520 „Cheltuieli comune ale secției”	D C	500 „Cheltuieli de producție” = 520 „Cheltuieli comune de secției” 58 370	D C	239 7 000 31 500 31 500
— se stabilește costul efectiv al acestor produse	— A Cheltuieli de producție + P Decontarea producției	500 „Cheltuielile producției” 540 „Decontarea producției”	C D	540 „Decontarea producției” = 500 „Cheltuielile producției” 255 070	D C	601 268 500 S.c. 31 500 300 000
— se înregistrează diferențele de preț aferente produselor finite obținute	+ A Diferențe de preț	221 „Diferențe de preț produse finite” 540 „Decontarea producției”	D C	221 „Diferențe de preț la produse finite” = 540 „Decontarea producției” 13 430	D C	540 255 070 268 500 13 430 255 070
— se descarcă gestiunea de produsele vândute și se repartizează diferențele de preț aferente	— A Produse finite — A Diferențe de preț produse finite — P Venituri	220 „Produse finite” 221 „Diferențe preț” 601 „Venituri din alte activități”	C C D	600 = % 255 070 220 268 500 221 13 430	D C	221 13 430 13 430
— se descarcă gestiunea de mărfurile vândute	— A Mărfuri — R Adaos comercial — P Venituri din alte activități	231 239 601		% = 231 300 000 268 500 601 31 500 239 sau 611 = 600 268 500	D C	600 255 070 268 500 S.c. 13 430

Pe baza datelor din contul 540 „Decontarea producției” se poate urmări îndeplinirea programului costurilor de producție.
În exemplul dat :

— Costul producției programate	258 500 lei
— Costul producției efective	255 070 lei
Costurile s-au redus cu	13 430 lei

Pe baza datelor din evidența analitică a cheltuielilor de producție (a costurilor de producție pe elemente de cheltuieli) se poate stabili la care cheltuieli față de program s-au înregistrat reduceri sau depășiri, evidențiindu-se preocuparea colectivului de lucrători pentru reducerea cheltuielilor și creșterea profitului, pentru rentabilizarea unității.

Pe baza datelor din contul de cheltuieli de producție se determină indicatorul de eficiență :

$$\text{Cheltuieli la 1 000 lei producție} = \frac{\text{Cheltuielile producției}}{\text{Valoarea producției de cofetărie-patiserie}} \times 1 000.$$

h. Reflectarea în conturi a operațiilor privind circulația mărfurilor în unitățile cu amănuntul și de alimentație publică. Circulația mărfurilor se realizează în unitățile cu amănuntul prin două categorii de unități : magazinele și depozitele de repartizare. Societățile comerciale cu amănuntul au rolul de a cumpăra, stoca și revinde mărfuri în cantități mici, către populație. Activitatea societăților comerciale cu amănuntul se realizează prin magazine și depozite de repartizare.

Magazinul este o unitate comercială (cu amănuntul) operativă formată din unul sau mai multe locuri de muncă în care se desfășoară activitatea de aprovizionare și desfacere a mărfurilor către populație. În cadrul societăților comerciale au loc operații : de *aprovizionare* (de la societățile producătoare, de la societățile cu ridicata, în tranzit cu participare la decontări sau tranzit organizat, aprovizionarea prin depozit de repartizare, de pe piața agroalimentară, unitățile de alimentație publică) ; *desfacerea de mărfuri* către populație sau societăți și instituții (în limita unui plan valoric) ; alte operații.

Unitățile comerciale cu amănuntul și de alimentație publică pentru reflectarea, urmărirea și controlul acestor operații folosesc conturile :

231.01 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul” ; **231.02** „Mărfuri în unitățile de alimentație publică” ; **239.03** „Adaos comercial aferent mărfurilor din unitățile cu amănuntul” ; contul **239.04** „Adaos la unitățile de alimentație publică” ; **600.02** „Venituri din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor” ; **600.03** „Venituri din vânzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică” ; **494** „Decontări din reevaluarea stocurilor” ; **611** „Venituri de realizat”.

Contul **231.01** „Mărfuri în unitățile cu amănuntul” ține evidența existenței și mișcării mărfurilor prin unitățile comerciale (magazine, unități operative), la preț cu amănuntul și de alimentație publică. După conținutul economic este un cont de active circulante materiale, după funcția contabilă este cont de activ, iar după sfera de cuprindere a informațiilor este cont sintetic care se dezvoltă pe analitice, pe gestiuni, global-valoric.

D(+) **231.01 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“** (—)C

— Existență stoc inițial de mărfuri — Valoarea mărfurilor cumpărate de la furnizori sau intrate din producție proprie — Valoarea mărfurilor constatate plus la inventar — Valoarea mărfurilor aduse ca aport de capital — Diferența din reevaluarea stocurilor, plus (negru), minus (roșu)	— Valoarea mărfurilor ieșite și vândute — Valoarea mărfurilor constatate lipsă la inventar — Valoarea mărfurilor date spre prelucrare la terți
Sold debitor: Valoarea mărfurilor existente în stoc	

Contul 600.02 „Venituri din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor“ are următorul conținut:

D(—) **600.02 „Venituri din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor“** (+)C

— Volumul mărfurilor vândute, evaluate la prețul mediu de cumpărare la sfârșitul lunii — Cheltuielile de circulație aferente mărfurilor vândute — Impozitul pe circulația mărfurilor datorat pentru mărfurile vândute prin consignatii	— Volumul mărfurilor vândute la preț cu amănuntul (alimentație publică) cu: plata în numerar, plata pe rate, plata prin virament — Volumul mărfurilor vândute în consignatie la preț de vânzare
--	--

Soldul debitor: Pierderile rezultate din vânzarea mărfurilor cu amănuntul care se virează în contul „Profit și pierderi“

Soldul creditor: Beneficiile din vânzarea mărfurilor cu amănuntul se virează în contul „Profit și pierderi“

Contul 494 „Decontări din reevaluarea stocurilor“ ține evidența diferențelor rezultate din reevaluarea stocurilor. După conținutul economic este cont rectificativ de surse, iar, după funcția contabilă este cont de pasiv.

D(—) **494 „Decontări din reevaluarea stocurilor“** (+)C

— Regularizarea în negru a diferențelor din majorarea prețurilor — Regularizarea în roșu a diferențelor rezultate din reevaluarea stocurilor	— Diferențe nete rezultate din majorarea prețurilor în negru și în roșu cu diferența netă din reducerea prețurilor — Cu diferențele din reducerea prețurilor regularizate prin primirea sumelor de la buget
---	--

Soldul creditor: Diferența netă din majorarea prețurilor (în negru) sau diferența netă în roșu pentru cele care nu au fost regularizate

Contul 239.03 „Adaos aferent mărfurilor din unitățile cu amănuntul“ ține evidența adaosului aferent mărfurilor ce se vînd prin unitățile comerciale (cu ridicata, amănuntul și alimentație publică).

Adaosul reprezintă diferența dintre prețul cu amănuntul și prețul de livrare, iar în cazul mărfurilor ce se vînd prin unitățile de alimentație publică cu diferența între prețul de alimentație publică și prețul de livrare.

Contul 239 „Adaos comercial în unitățile cu amănuntul“ după conținutul economic este cont rectificativ, iar după funcția contabilă este cont de pasiv. Se creditează cu adaosul corespunzător mărfurilor intrate de la furnizori, constatate plus la inventar, intrate de la prelucrare, diferența de valoare

Reflectarea operațiilor privind circulația mărfurilor în unitățile cu amănuntul

Prezentarea operației	Analiza contabilă			Formula contabilă	Înregistrarea în conturi
	Elementele care se modifică și sensul modificării	Conturile folosite	Părțile contului		
1	2	3	4	5	6
Se prezintă la începutul lunii în cont situația: — mărfuri în unitățile cu amănuntul, 400 000 lei — adaos comercial, 21 885 lei — cheltuieli de circulație 12 100 lei — disponibil în cont 200 000 lei 1) Unitatea cu amănuntul MOBILA primește și recepționează mărfuri de la furnizor în valoare de 189 000 lei, adaosul comercial 6%	+A Mărfuri în unitățile cu amănuntul +P Furnizori +P Adaos comercial	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“ 410 „Furnizori“ 239 „Adaos comercial“	D C C	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“ = % 189 000 410 „Furnizori“ 177 660 239 „Adaos comercial“ 11 340	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“ C 239 „Adaos comercial“ C Si 400 000 8) 40 500 8) 2 290 S 21 885 1) 189 000 1) 11 340 589 000 33 225 310 „Disponibil la bancă“ C D Si 200 000 8) 177 660 1) 20 500 5) 20 700 410 „Furnizori“ C 239 „Adaos comercial“ C 501 „Cheltuieli de circulație“ C 6) 177 660 1) 177 660 Si 12 100 D 300 „Casa“ C 600 „Venituri din activitatea de bază“ C 2) 13 500 2) 500 4) 7 000 8) 38 250 2) 13 500 2) 27 000
2. Se vinde o garnitură de mobilă, în numerar, în valoare de 13 500 lei	+A Casa +P Venituri din activitatea de bază	300 „Casa“ 600 „Venituri din activitatea de bază“	D C	300 „Casa“ = 600 „Venituri din activitatea de bază“ 13 500	

3. Se vînd două garnituri de mobilă cu plata în rate în valoare de 13 500 lei/buc. cu o dobîndă de 700 lei	+ A Clienți cu plata în rate + P Venituri din activitatea de bază + P Venituri de realizat	401 „Clienți cu plata în rate“ 600 „Venituri din activitatea de bază“ 611 „Venituri de realizat“	D C C	401 „Clienți cu plata în rate“ = % 600 27 700 „Venituri din activitatea de bază“ 27 000 611 „Venituri de realizat“ 700	401 „Clienți cu plata în rate“ C D 3) 27 700 4) 7 000 7) 20 700 27 700 611 „Venituri de realizat“ C D 3) 700
4. Se încasează accontul în valoare de 7 000 lei, cu chitanța	+ A Casa - A Clienți cu plata în rate	300 „Casa“ 401 „Clienți cu plata în rate“	D C	300 „Casa“ = 401 „Clienți cu plata în rate“ 7 000	
5. Sumele încasate în numerar se depun la bancă	+ A Disponibil la bancă - A Casa	310 „Disponibil la bancă“ 300 „Casa“	D C	310 „Disponibil la bancă“ = 300 20 500 „Casa“	
6. Se plătește datoria față de furnizor conform extrasului de cont	- A Disponibil la bancă - P Datoria față de furnizori	310 „Disponibil la bancă“ 410 „Furnizori“	C D	410 „Furnizori“ = 310 177 660 „Disponibil la bancă“	
7. Se încasează contravaloarea mărfii vîndute cu plata în rate conform extrasului de cont	+ A Disponibil la bancă - A Clienți cu plata în rate	310 „Disponibil la bancă“ 401 „Clienți cu plata în rate“	D C	310 „Disponibil la bancă“ = 401 20 700 „Clienți cu plata în rate“	
8. Se determină suma adaosului corespunzător mărfurilor vîndute	- A Mărfuri vîndute - P Adaosul comercial - P Venituri din activitatea de bază	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“ 600 „Venituri din activitatea de bază“ 239 „Adaos comercial“	C D D	% = 231 40 500 600 „Venituri din activitatea de bază“ 38 210 239 „Adaos comercial“ 2 290	

1	2	3	4	5	6
9. La bucătăria restaurantului se primesc pe baza avizului de expediție 2 000 kg carne la preț alimentara 300 lei/kg, iar la preț alimentație publică 500 lei/kg, adaosul comercial acordat de furnizor 5%	+A Mărfuri în unitățile de alimentație publică +P Datoriile față de furnizori +P Adaos la mărfuri în unitățile de alimentație publică	231.02 „Mărfuri în unitățile de alimentație publică“ 410 „Furnizori“ 239.04 „Adaos la mărfuri din unitățile de alimentație publică“		231.02 = % 1 000 000 410 „Mărfuri în unitățile de alimentație publică“ 239.04 „Adaos la mărfurile din unitățile de alimentație publică“ 430 000	231.02 „Mărfuri în unitățile de alimentație publică“ 400 „Furnizori“ 239.04 „Adaos la mărfurile din unitățile de alimentație publică“ 430 000 83 970 239.04 „Adaos comercial“ 430 000 83 970
10. Potrivit centralizatorului vânzărilor pe unitate și a documentelor de încasări se vind mărfuri prin restaurant de 839 700 lei la preț de alimentație publică remiză la nota de plată 10% — Se constituie fondul din remiza adăugată la nota de plată	+A Numerarul din casă +P Venituri din vânzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică +P Adaosul la unitățile de alimentație publică +P Venituri din vânzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică +A Cheltuieli de circulație	300 „Casa“ 600.03 „Venituri din vânzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică“		300 „Casa“ = 600.03 „Venituri din vânzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică“ 600.03 = 239.04 83 970 „Venituri din vânzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică“ 501 „Cheltuieli de circulație“	600.03 Venituri din vânzarea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică 839 700 501 „Cheltuieli de circulație“ 83 970 719.05 „Fondul de remiză adăugată la nota de plată“ 83 970

rezultată din majorarea prețurilor în negru, iar în roșu, diferența din reducerea prețurilor. Se debitează cu adaosul mediu corespunzător mărfurilor ieșite prin vânzare, mărfuri lipsă la inventar sau trimise spre prelucrare la terți. Are sold creditor, care reprezintă adaosul aferent stocului de mărfuri.

Determinarea adaosului mediu corespunzător mărfurilor aflate în stoc și a mărfurilor vândute se face cu ajutorul procentului mediu sau cota medie de adaos. Se calculează procentul mediu de adaos după formula:

$$\text{Procent mediu} = \frac{\text{Soldul contului de adaos comercial existent la începutul anului} + \text{Adaosul comercial aferent mărfurilor intrate de la începutul anului până la sfârșitul lunii de referință}}{\text{Valoarea mărfurilor în stoc la începutul anului} + \text{Valoarea mărfurilor intrate de la începutul anului până la sfârșitul lunii de referință}} =$$

$$= \frac{21\,885 + 11\,340}{400\,000 + 189\,000} \times 100 = \frac{3\,322\,500}{589\,000} = 5,64\%$$

$$\text{Suma adaosului aferent stocului de mărfuri existent la sfârșitul lunii} = \frac{\text{Valoarea mărfurilor în stoc la sfârșitul lunii}}{= 30\,935} \times \frac{\text{Procentul mediu}}{= 5,64} = \frac{548\,500 \times 5,64}{100}$$

$$\text{Suma adaosului aferent mărfurilor ieșite} = \text{Soldul adaosului existent la sfârșitul lunii înainte de descărcarea gestiunii de mărfuri} - \text{Adaosul comercial aferent stocului de mărfuri}$$

$$\text{Adaos aferent mărfurilor vândute} = 33\,225 - 30\,935 = 2\,290.$$

Evidența analitică a mărfurilor este organizată pe gestiuni global-valorice, cu ajutorul *fișelor de operații diverse*. Gestiunile pot fi: individuale și colective. Gestiunile colective pot fi organizate la nivelul întregului magazin sau pe sectoarele acestuia (sectorul desfaceri prin autoservire). În magazinele societății gestiunile de mărfuri sunt organizate pe raioane, și în mod excepțional, dacă construcția magazinului nu permite supravegherea locului de muncă în cauză de către lucrătorii raionului, pot funcționa și locuri de muncă cu gestiuni individuale. De acest fapt se ține seama la calcularea indicatorilor: volumul desfacerilor și stocul mediu, determinați pe gestiuni; adaosul comercial, cheltuielile de circulație și beneficiul, determinați numai pe magazin.

Pentru întărirea controlului prin informații contabile, pe fișele conturilor analitice se înscrie stocul mediu programat pe fiecare gestiune, în vederea urmăririi evoluției stocului față de cel programat.

Evidența operativă a gestiunii se ține cu ajutorul *Raportului de gestiune*, întocmit în două exemplare. Originalul se predă la contabilitate împreună cu documentele anexate, pentru a se verifica operațiile înscrise în raport și a se confrunța cu datele înscrise în evidența contabilă analitică.

Confruntarea datelor din raportul de gestiune cu cele din contabilitatea analitică prezintă o importanță deosebită și se efectuează astfel:

Se confruntă operațiile care privesc aprovizionarea pe bază de documente, document cu document, dacă au fost înscrise în raportul de gestiune și în evidența contabilă analitică și sintetică. Se confruntă apoi documentele de ieșire. Se verifică totalul intrărilor din raport cu rulajul debitor al analiticului contului 231 din fișa de operații diverse pe gestiuni, la fel se procedează și cu totalul vânzărilor din raport, apoi se confruntă cu rulajul creditor al analiticului contului 231 din fișa de operații diverse. Se confruntă soldul din fișa de cont analitic cu cel din raportul de gestiune.

Inexactitățile se soluționează astfel : se înregistrează documentele neînregistrate ; se stabilește din nou în fișa analitică și în raportul de gestiune *soldul corect*.

Prin confruntarea datelor se descoperă la timp eventualele greșeli sau lipsuri în gestiune, luând măsuri pentru prevenirea și înlăturarea pagubelor.

Valorificarea informațiilor contabilității mărfurilor din unitățile cu amănuntul în conducerea activității comerciale. Pe baza informațiilor din conturile referitoare la circulația mărfurilor se fundamentează deciziile ce trebuie luate în vederea conducerii științifice a activității comerciale. Datele din contabilitate servesc și la analiza îndeplinirii sarcinilor programate astfel :

Pe baza datelor din contul mărfuri și respectiv din evidența analitică ținută pe gestiuni (pe magazine) se stabilesc indicatorii : volumul desfacerilor ; volumul acoperirii cu mărfuri (aprovizionării) ; stocul de mărfuri.

Confruntând acești indicatori efectiv realizați cu datele din program se apreciază dacă sarcina programată este îndeplinită.

Exemplu. În fișa analitică de la gestiunea 1, volumul desfacerilor este de 80 000 lei iar cele din programul de desfacere de 79 000 lei programul a fost depășit cu 1 000 lei.

Datorită actualei metodologii contabile privind organizarea contabilității și a evidenței la nivelul magazinului, nu se poate determina adaosul comercial pe gestiuni și nici cheltuielile de circulație, necesare pentru stabilirea profitului (adaosul comercial — cheltuielile de circulație) și a rentabilității (cota medie de adaos — nivelul cheltuielilor de circulație) și nici răspunderea ce revine fiecărui lucrător din comerț pentru obținerea de profit în condițiile asigurării cererii de mărfuri cu cheltuieli cât mai mici. Pentru ca valorificarea informațiilor contabile să fie realizate la nivel de magazin, raion, în funcție de posibilitățile informative ale contabilității analitice este necesar să se prezinte și adaosul comercial, și cheltuielile de circulație pe magazine, unități și raioane.

Datele din contabilitatea analitică și sintetică servesc la urmărirea dinamicii stocurilor și a desfacerilor de mărfuri. Pe baza datelor din fișa de cont a gestiunii în care se înregistrează cronologic desfacerile pe seama monetarului se descoperă sumele nedepuse și zilele când magazinul a fost închis.

Informațiile din contabilitatea analitică și sintetică permit efectuarea controlului asupra gestiunii de mărfuri. De exemplu, prin confruntarea stocului scriptic din fișa de cont analitică a gestiunii cu stocul faptic stabilit prin inventariere se descoperă mărfurile fără mișcare, degradate, lipsurile sau plusurile în gestiune, determinându-se răspunderea gestionară.

h. Înregistrarea în conturi a operațiilor economico-financiare privind cheltuielile de circulație. Întreprinderile comerciale pentru a se aproviziona cu mărfuri și a le desface apoi către consumatori efectuează o serie de cheltuieli determinate de transportul mărfurilor, salariile lucrătorilor, întreținerea locașurilor și a utilajelor etc., care poartă numele de *cheltuieli de circulație*.

Cheltuielile de circulație se pot defini ca fiind expresia bănească a consumurilor materiale și de forță de muncă efectuate de unitățile comerciale pentru desfășurarea procesului circulației mărfurilor. Aceste cheltuieli se acoperă din adaosul comercial care este principalul venit al unităților comerciale.

Cheltuielile de circulație reprezintă un indicator economic-financiar prin intermediul căruia se exprimă și se controlează una din laturile eficienței activității economice deoarece cu cât se reduc cheltuielile de circulație cu atât crește profitul, rentabilitatea unității.

Pentru reflectarea și controlul cheltuielilor de circulație se folosește contul 501 „Cheltuieli de circulație”. După conținutul economic este cont de procese economice, de colectare și repartizare a cheltuielilor, iar după funcția contabilă este cont de activ.

Conținutul economic al contului se prezintă astfel:

Debit	501 „Cheltuieli de circulație”	Credit
— Colectarea în cursul lunii a cheltuielilor aferente activității comerciale (salarii, reparații, amortizări, transport, dobânzi, reclama etc.) — Cota-parte a cheltuielilor generale ale unității aferentă activității comerciale		— Repartizarea la sfârșitul lunii a cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vândute asupra veniturilor
Soldul debitor: Cheltuielile asupra stocului de mărfuri nerepartizate		

Evidența analitică a cheltuielilor de circulație se ține pe grupe și elemente de cheltuieli, global-valoric, cu ajutorul fișelor de cont pe operații diverse, pentru fiecare cheltuială deschizându-se câte o fișă de cont.

Contul 501 „Cheltuieli de circulație” intră în corespondență cu conturile care arată natura cheltuielilor, cum sînt: 420 „Decontări cu salariații”; 430 „Decontări cu bugetul statului”; 431 „Decontări privind asigurările sociale”; 110 „Amortizarea mijloacelor fixe”; 203 „Uzura obiectelor de inventar”; 200 „Materiale”; 521 „Cheltuieli generale ale unității”.

La sfârșitul lunii cheltuielile aferente mărfurilor vândute se repartizează asupra contului 600 „Venituri din activitatea de bază”.

Contul 420 „Decontări cu salariații” ține evidența decontărilor cu personalul unității pentru drepturile din salarii. După conținutul economic este cont de surse atrase, iar după funcția contabilă este cont de pasiv.

Conținutul contului se prezintă astfel:

Debit	420 „Decontări cu personalul unității”	Credit
— Salariile plătite efectiv — Reținerile din salarii		— Salariile și alte drepturi cuvenite salariaților rezultate din statele de salarii
		Soldul creditor: Sumele datorate salariaților rămase neachitate la sfârșitul lunii

Contul 430 „Decontări cu bugetul statului” ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind impozitul pe circulația mărfurilor, impozitul pe salarii, impozitul pe clădiri, impozitul pe profit și dividende, sumele încasate de la debitorii reactivați. După conținutul economic este cont de surse atrase, iar după funcția contabilă este cont bifuncțional.

Conținutul contului se prezintă astfel:

Debit	430 „Decontări cu bugetul statului”	Credit
— Vărsămintele efectuate din sumele datorate — Sumele cuvenite de la bugetul statului		— Sumele datorate bugetului (impozit pe circulația mărfurilor, impozit asupra profitului, impozit clădiri etc.)
Sold debitor: Sumele certe și legal cuvenite de la bugetul statului		Soldul creditor: Sumele datorate bugetului și neachitate

Contul 431 „Decontări privind asigurările sociale” ține evidența contribuției unității la formarea fondului pentru asigurările sociale și a decontărilor privind contribuția personalului pentru pensia suplimentară. După conținutul economic este cont de surse economice trase, iar după funcția contabilă este cont de pasiv.

Conținutul contului se prezintă astfel :

Debit	431 „Decontări privind asigurările sociale”	Credit
— Sumele virate sau plătite în contul asigurărilor sociale		— Contribuția la asigurările sociale calculată supra fondului de salarii și impozit — Contribuții reținute de la personal pentru pensia suplimentară
		Soldul creditor : Contribuția asupra retribuțiilor privind asigurările sociale nedecontate

Contul 110 „Amortizarea mijloacelor fixe” ține evidența amortizării mijloacelor fixe inclusă în costuri. Amortizarea se calculează prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de inventar a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de circulație, în cheltuielile comune ale secției, cheltuieli generale ale unității în funcție de natura și destinația mijloacelor fixe. Alocția lunară de amortizare ce se include în cheltuielile de circulație se determină în funcție de soldul contului „Mijloace fixe” și Norma unică de amortizare, Nu, astfel :

$$A = \frac{Vi \times Nu}{12 \times 100}, \text{ în care } Vi \text{ reprezintă valoarea de inventar a mijloacelor fixe.}$$

Contul 110 „Amortizarea mijloacelor fixe” după conținutul economic este cont de surse atrase, iar după funcția contabilă este cont de pasiv.

Conținutul contului se reflectă astfel :

D	110 „Amortizarea mijloacelor fixe”	C
— Contravaloarea amortizării corespunzătoare mijloacelor fixe scoase din funcțiune sau vindute		— Amortizarea calculată asupra mijloacelor fixe conform legii
		Soldul creditor : Amortizarea aferentă mijloacelor fixe existente

În afară de cheltuielile legate de funcționarea unităților operative (aprovizionare, păstrare, vânzare a mărfurilor), întreprinderile comerciale efectuează o serie de cheltuieli de administrație, conducere și control a întregii activități economice și financiare.

Evidența acestor cheltuieli se ține distinct cu ajutorul contului 521 „Cheltuieli generale ale unității” în vederea limitării lor la strictul necesar și pentru a se efectua un control contabil permanent asupra lor. După conținutul economic este cont de procese economice, de colectare și repartizare a cheltuielilor, iar după funcția contabilă este cont de activ.

Conținutul contului se prezintă astfel :

Debit	521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii”	Credit
— Colectarea în cursul lunii a cheltuielilor administrativ-gospodărești și a cheltuielilor neeconomice		Repartizarea la sfârșitul lunii, a cheltuielilor asupra activității comerciale și de producție — Plusuri de materiale, obiecte de inventar în depozite
Nu prezintă sold la sfârșitul lunii		

i. **Repartizarea cheltuielilor întreprinderilor comerciale.** În vederea stabilirii corecte a rezultatelor financiare pe perioada de gestiune este necesar ca la sfârșitul fiecărei luni să se facă repartizarea cheltuielilor de circulație privind unitățile operative (501) și a cheltuielilor de administrație și de conducere (521). În primul rând are loc repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii asupra cheltuielilor de circulație, după care are loc repartizarea cheltuielilor de circulație.

În vederea repartizării cheltuielilor de circulație (cont 501) se procedează la determinarea cheltuielilor aferente stocului de mărfuri și a cheltuielilor aferente mărfurilor vândute.

Este necesară această delimitare a cheltuielilor deoarece adaosul realizat la mărfurile vândute trebuie folosit numai pentru acoperirea cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vândute, pe de altă parte este necesar să se cunoscă cheltuielile aferente stocului de mărfuri, deoarece stocurile de mărfuri se reflectă în bilanțul la preț efectiv de aprovizionare.

O parte a cheltuielilor de circulație se repartizează în totalitate asupra veniturilor (salarii, c.a.s., întreținere, amortizări etc.), iar o altă parte se repartizează pe baza cotei medii de cheltuieli, în mod proporțional asupra mărfurilor vândute și asupra mărfurilor aflate în stoc.

Cheltuielile care se repartizează pe baza cotei medii de cheltuieli sînt: cheltuielile cu transportul și manipularea mărfurilor și cheltuielile cu sortarea și păstrarea mărfurilor și pierderile normale.

$$\text{Cota medie de cheltuieli} = \frac{\begin{array}{l} \text{Cheltuieli de circulație exis-} \\ \text{tente la începutul anului} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Cheltuieli de circulație efec-} \\ \text{tuate, cumulate de la ince-} \\ \text{putul anului pînă la sfîrșit-} \\ \text{ul perioadei luate în calcul} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Valoarea mărfurilor exis-} \\ \text{tente în stoc la începutul} \\ \text{anului} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Valoarea mărfurilor intrate,} \\ \text{cumulate de la începutul} \\ \text{anului pînă la sfîrșitul pe-} \\ \text{rioadei de calcul} \end{array}}$$

Pe baza cotei medii se determină cheltuielile pentru mărfurile aflate în stoc astfel :

$$\text{Cota medie de cheltuieli} \times \text{Stocul de mărfuri} = \text{Cheltuieli aferente mărfurilor din stoc}$$

Stabilită astfel pentru fiecare din grupele de cheltuieli, se află totalul cheltuielilor aferente stocului de mărfuri.

Se determină cheltuielile de circulație aferente mărfurilor vândute astfel :

Totalul cheltuielilor de circulație (total sume debitoare cont 501) — Cheltuieli aferente mărfurilor din stoc.

Cu aceste cheltuieli vor scădea cheltuielile de circulație (se va credita con-
tul 501 „Cheltuieli de circulație”) și în același timp vor scădea veniturile, deci se va debita contul 600 „Venituri din activitatea de bază”.

$$\underline{600 \text{ Venituri din activitatea de bază}} = \underline{501 \text{ „Cheltuieli de circulație”}}$$

Valorificarea informațiilor din conturile cheltuielilor de circulație. Informațiile din contul cheltuieli de circulație prezintă o importanță deosebită pentru conducerea științifică a activității în scopul aplicării ferme de către societăți și unitățile operative a principiilor economiei de piață, autogestiunii și autofinanțării, deoarece :

— pe baza datelor din contul „Cheltuieli de circulație” se pot determina indicatorii : volumul total al cheltuielilor de circulație furnizat de contul 501,

precum și volumul cheltuielilor cu salariile, a altor cheltuieli pe elemente de cheltuieli furnizate de evidența analitică a cheltuielilor de circulație ;

— pe baza datelor din evidența analitică se determină ponderea cheltuielilor pe elemente privind amortizarea, întreținerea, transportul ;

— pe baza datelor din creditul contului 501 se stabilește volumul total al cheltuielilor de circulație aferente mărfurilor vândute.

Confruntând aceste date cu cele din Bugetul de venituri și cheltuieli se urmărește îndeplinirea acestuia. Astfel :

— cheltuieli programate — 660 000 lei (ch. pr.);

— cheltuieli aferente mărfurilor vândute din credit 501—642 782 lei (ch. 1);

$ch = ch\ 1 - ch_{pr} = 642\ 782 - 660\ 000 = 17\ 218\ \text{lei.}$

Unitatea comercială a redus cheltuielile cu 17 218 față de cele programate. Activitatea unității este pozitivă deoarece pe baza reducerii cheltuielilor crește profitul.

Pe baza volumului cheltuielilor de circulație din contul 501 se determină indicatorii de eficiență : *cheltuieli la 1 000 lei desfacere*, astfel :

$$N_{ch\ 1\ 000} = \frac{\text{cheltuieli de circulație}}{\text{volumul desfacerilor}} \times 1\ 000 = \frac{642\ 782}{2\ 900\ 000} \times 1\ 000 = 221,6\%$$

— economiile obținute din reducerea cheltuielilor de circulație (E) :

$E = \text{desfacerile efective} \times \text{cuantumul reducerii cheltuielilor la 1 000 lei desfaceri programate}$

(K) *Cuantumul reducerii = Nivelul cheltuielilor la 1 000 lei desfaceri efective — Nivelul cheltuielilor programate.*

Pentru a asigura creșterea eficienței activității, cheltuielile de circulație se urmăresc pe magazine, iar în cadrul acestora pe elemente de cheltuieli cu ajutorul evidenței analitice. În felul acesta se poate stabili preocuparea fiecărei unități, a fiecărui gestionar și lucrător, pentru reducerea cheltuielilor și creșterea rentabilității unității.

j. **Reflectarea în conturi a operațiilor privind determinarea rezultatelor financiare și a repartizării acestora.** Eficiența activității unităților comerciale este apreciată prin rezultatele financiare obținute. Rezultatele financiare se determină ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate de unitățile comerciale într-o anumită perioadă. Dacă cheltuielile sînt mai mari decît veniturile, întreprinderea realizează pierderi, iar dacă cheltuielile sînt mai mici decît veniturile, întreprinderile realizează profit.

Profitul întreprinderilor comerciale se determină ca diferență între rezultatele financiare și cheltuielile care conform legii se suportă din rezultate : fond de rezervă, cheltuielile cu pregătirea cadrelor și practica în producție, taxele pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, cheltuielile de protocol, cheltuieli de cercetare-dezvoltare.

Profitul este unul din principalii indicatori cu care se măsoară eficiența activității desfășurate de întreprindere.

Profitul este principalul izvor de alimentare a fondurilor proprii ale societății comerciale, deci principalul mijloc de autofinanțare. Fiind sursă de autofinanțare contribuie la stimularea societății comerciale, a colectivului său în utilizarea mai rațională a mijloacelor de care dispune și în sporirea rezultatelor finale (financiare). Pentru calculul rezultatelor finale ale activității, precum și pentru reflectarea și controlul acestor rezultate, societățile comerciale folosesc următoarele conturi : 600 „Venituri din activitatea de bază” ; 601 „Venituri din alte activități” ; 650 „Venituri financiare” ; 501 „Cheltuieli de circulație” ; 500 „Cheltuieli de producție” ; 750 „Profit și pierderi” ; 751 „Repartizarea profitului”.

Reflectarea în conturi a principalelor operații economice privind cheltuielile de circulație

Precizarea operației economice	Analiza contabilă			Formula contabilă	Înregistrarea în conturi
	Elementele patrimoniale ce se modifică și sensul modificării	Conturi folosite	Părțile contului		
	1	2	3		
	a.	b.	c.		4
1. În ziua de 5.I se ridică de la bancă numerar pentru plata avansului chenzinal conform listei de avans, 88 000 lei	+A — numerar din casă A — disponibil la bancă	ct. A 300 „Casa” ct. A 310 „Disponibil la bancă”	D C	300 „Casa” = 310 „Disponibil 88 000 la bancă”	D 300 „Casa” C 88 000 88 000 D 310 „Disponibil la bancă” C 88 000 88 000
2. Se plătește avansul chenzinal de 88 000 lei	—A — numerar casă —P — datoriile față de personal	ct. A 300 „Casa” ct. P 420 „Decontări cu personalul unității”	C	420 „Decontări cu salariații” = 300 88 000 „Casa”	D 420 „Decontări cu salariații” C 88 000 138 000 20 040
3. La sfârșit de lună se înregistrează salariile privind munca prestată pentru personalul operativ, 30 000 lei și pentru personalul administrativ, 38 000 lei	+P — datoriile față de personal pentru munca prestată +A — cheltuieli de circulație +A — cheltuieli de administrație și conducere	ct. P 420 „Decontări cu salariații” ct. A 501 „Cheltuieli de circulație” ct. A 521 „Cheltuieli generale ale unității”	C D D	% = 420 168 000 501 „Cheltuieli de circulație” „Decontări cu salariații” 130 000 521 „Cheltuieli generale ale unității” 38 000	

1	2			3	4
	a.	b.	c.		
4. Se înregistrează impozitul pe fondul de salarii, 15,5 % $\frac{130\,000 \times 15,5}{100} = 20\,150$ $\frac{38\,000 \times 15,5}{100} = 5\,890$	+A — cheltuieli de circulație +A — cheltuieli generale ale întreprinderii +P — datorii față de bugetul statului pentru impozit	ct. A 501 „Cheltuieli de circulație” ct. A 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” ct. P 430 „Decontări cu bugetul statului”	D D C	420 „Decontări cu salarii” = 430 26 040 „Decontări cu bugetul statului”	
5. Se înregistrează c.a.s. asupra fondului de salarii a personalului operativ în valoare de 22 658 lei cu cheltuieli de circulație și 6 584 lei cheltuieli generale ale întreprinderii	+A — cheltuieli de circulație ale lucrătorilor operativi +A — Cheltuieli generale ale unității +P — Datorii pentru asigurări sociale	ct. A 501 „Cheltuieli de circulație” ct. A 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” ct. P 431 „Decontări cu bugetul asigurărilor sociale”	D D C	% 501 „Cheltuieli de circulație” = 431 29 242 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” 6 584 „Decontări cu bugetul asigurărilor sociale” 22 658	D 430 „Decontări cu bugetul statului” C 26 040 26 040 D 431 „Decontări privind asigurările sociale” C 29 242 29 242
6. Se eliberează din depozit materiale, 3 000 lei, pentru curățenie în magazine și pentru serviciile funcționale, 300 lei	+A — cheltuieli de circulație +A — cheltuieli generale ale întreprinderii — A Materiale	„Decontări cu bugetul statului” ct. A 501 ct. A 521 ct. A 200	C D D C	% 501 „Cheltuieli de circulație” = 200 3 300 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” 3 000 300	D+ 200 „Materiale” C 3 300

7. Se repartizează cheltuielile de transport-aprovizionare cota de cheltuieli fiind de 0,3 lei asupra materialelor date în consum $3\,000 \times 0,3 = 900$ $300 \times 0,3 = 90$ Total = 990 lei	+A - cheltuieli de circulație +A - cheltuieli generale ale întreprinderii -A - cheltuieli de transport	ct. A 501 „Cheltuieli de circulație” ct. A 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” ct. A 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare”	D D C	% = 204 990 501 „Cheltuieli de circulație” 900 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” 90	204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare” 990
8. Se virează impozitul asupra salariilor și CAS	-A - disponibil în cont -P - datoria față de buget -P - datoria față de bugetul asigurărilor sociale	ct. A 310 „Disponibil la bancă” ct. P 430 „Decontări cu bugetul statului” ct. P 431 „Decontări privind asigurările sociale”	C D D	% = 310 52 282 430 „Decontări cu bugetul statului” 26 040 431 „Decontări cu bugetul asigurărilor sociale” 29 242	
9. Se înregistrează uzura obiectelor de inventar în folosință, 8 000 lei în unitățile operative și 250 lei, în unitățile funcționale (administrației)	-A - cheltuieli de circulație +A - cheltuieli generale ale întreprinderii +P - uzura obiectelor de inventar	ct. A 501 „Cheltuieli de circulație” ct. 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” ct. 203 „Uzura obiectelor de inventar”	D D C	% = 203 1 050 501 „Cheltuieli de circulație” 800 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” 250	203 „Uzura obiectelor de inventar” 1 050

1	2			3	4
	a.	b.	c.		
10. Se înregistrează amortizarea mijloacelor fixe aflate în funcțiune la unitățile operative, 150 000 lei și pentru mijloace fixe cu caracter administrativ, 80 000 lei	+ A — cheltuieli de circulație + A — cheltuieli generale ale întreprinderii + P Amortizarea mijloacelor fixe	ct. 501 „Cheltuieli de circulație” ct. 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” ct. 110 „Amortizarea mijloacelor fixe”	D D C	% 501 = 110 230 000 „Cheltuieli de circulație” 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii” 501 = 410 180 000 „Cheltuieli de circulație”	D 110 „Amortizarea mijloacelor fixe” C 23 000 23 000 D 410 „Furnizori” C 180 000
Cheltuielile cu transportul mărfurilor 180 000 lei	+ A — cheltuieli de circulație + P — datorii față de furnizori	ct. A 501 „Cheltuieli de circulație” ct. P 410 „Furnizori”	D C		
11. Se înregistrează constituirea fondului de investiții în valoare de 230 000 lei	+ A Decontări privind investițiile + P Fond investiții	716 „Fond de investiții” 477 „Decontări privind investițiile”	D C	477 = 716 230 000 „Decontări privind investițiile”	
12. Se repartizează cheltuielile generale ale întreprinderii în valoare de 131 114 lei asupra cheltuielilor de circulație (unități operative) în valoare de 507 800 lei	+ A — cheltuieli de circulație — A — cheltuieli generale ale întreprinderii	ct. 501 „Cheltuieli de circulație” ct. 521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii”	D C	501 = 521 131 114 „Cheltuieli de circulație”	

continuare

13. La sfârșit de lună se repartizează cheltuieli de circulație știind că soldul inițial al cheltuielilor de circulație este de 20 000 lei, iar cheltuielile înregistrate în cursul perioadei sînt de 658 622 lei

— Cheltuielile cu transportul mărfurilor și pierderile normale la mărfuri erau de 227 000 lei

Mărfurile existente în stoc au fost de 400 000 lei mărfurile intrate au fost de 2 780 000, iar mărfurile vîndute au fost de 2 900 000 lei
Cota medie de cheltuieli = 0,06

— cheltuieli cu transportul mărfurilor în stoc = 280 000
 $\times 0,06 = 16\ 840$

14. Se repartizează cheltuielile pentru mărfurile vîndute = Total cheltuieli —
— Chel. mărfuri stoc =
 $658\ 622 - 16\ 840 = 641\ 782$

— A — cheltuieli de circulație
— P — venituri din vînzarea mărfurilor

ct. A 501 „Cheltuieli de circulație”
ct. P 600 „Venituri din activitatea de bază”

C

D

600 „Venituri din activitatea de bază” = 501 „Cheltuieli de circulație”
641 782

521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii”	
D	C
38 000	
5 890	
6 584	
300	
250	131 114
90	
80 000	
131 114	131 114

D 501 „Cheltuieli de circulație” C	
SI 20 000	
130 000	
20 150	
22 658	
3 000	
900	
800	
180 000	641 782
150 000	
131 114	
658 622	

231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul”	
D	C
400 000	
2 780 000	2 900 000
3 180 000	2 900 000
SOLD D	
280 000	
600 „Venituri din activitatea de bază”	
D	C
641 782	

Veniturile obținute de societățile comerciale provin din activitatea comercială pentru care se folosește contul 600 „Venituri din activitatea de bază” și din alte activități (vînzarea produselor, de cofetărie, preparatelor, ambalajelor), folosind contul 601 „Venituri din alte activități”.

Principala sursă de venituri din activitatea comercială este adaosul comercial care se realizează o dată cu vînzarea mărfurilor.

Pentru determinarea rezultatului financiar din vînzarea mărfurilor se procedează ca în exemplul următor :

— se primesc mărfuri în unitățile de desfacere, în valoare de 168 000 lei ;
— se înregistrează valoarea mărfurilor vîndute în creditul contului „Venituri din activitatea de bază” ;

— la sfîrșitul lunii se înregistrează în debitul contului „Venituri din activitatea de bază” prețul de vînzare al mărfurilor diminuat cu adaosul comercial corespunzător mărfurilor vîndute (prețul de cumpărare) ;

Adaosul corespunzător mărfurilor vîndute se determină astfel :

$$a) \text{ Adaos mediu corespunzător } (A) = \frac{St + Ac(239)}{Si + Ad(231, 230)} = \frac{56\,000}{168\,000} = 33\%$$

$$b) \text{ Suma adaosului corespunzător } = \frac{Sf(231) \times A}{100} = \frac{12\,000}{100} \times 33 = 3\,960$$

$$c) \text{ Suma adaosului corespunzător } = \frac{D1 \times A}{100} \text{ sau Soldul contului (239) } \\ \text{mărfurilor vîndute} \quad \text{— „Adaosul corespunzător mărfurilor din stoc”}$$

La sfîrșitul lunii în debitul contului „Venituri din activitatea de bază” se mai înregistrează și cheltuielile de circulație corespunzătoare mărfurilor vîndute. Soldul contului „Venituri din activitatea de bază” reprezintă rezultatele obținute din activitatea comercială care pot fi profit sau pierderi. La sfîrșitul lunii acest sold se virează în debitul sau în creditul contului „Profit sau pierderi”.

Exemplu. În unitățile comerciale de desfacere se primesc mărfuri în valoare de 168 000 lei, cheltuielile de transport, depozitare, păstrare, 10 000 lei, salariile lucrătorilor 30 000 lei, total 40 000 lei.

Din vînzarea mărfurilor prin unitățile comerciale de alimentație publică se încasează suma de 156 000 lei, în numerar.

Se înregistrează și impozitul corespunzător mărfurilor vîndute de 4% (6 240 lei) și cheltuielile de circulație corespunzătoare mărfurilor vîndute, 37 000 lei. Se înregistrează profitul obținut din activitatea de bază în valoare de 8 240 lei și din alte activități, 1 020 lei.

231 = %	168 000
410	79 000
239	89 000
501 = %	40 000
410	10 000
420	30 000
300 = 600.03	156 000
310 = 300	156 000
% = 231	156 000
600	104 520
239	51 480
600.03 = 501	37 000
600 = 430	6 240
% = 750	9 260
601	1 020
600	8 240

În conturi situația se reflectă astfel :

D	231	C	D	300	C	D	600.03	C	D	750	C	D	601	C
168 000	156 000	156 000	156 000	156 000	104 520	156 000		8 240	1 020	1 020				
Sd. 1 200					6 240			1 020						
			D	310	C	37 000		Sc. 9 260						
			156 000		147 760	156 000								
						Sc. 8 240								
D	239	C	D	501	C	D	410	C	D	420	C			
51 480	89 000	40 000	37 000		79 000									
	Sc. 37 520	Sd. 3 000			10 000						30 000			
					Sc. 89 000									

Contul 750 „Profit și pierderi” este folosit pentru preluarea lunară a profitului sau a pierderilor din conturile „Venituri din activitatea de bază”, „Venituri din alte activități”, financiare. După conținutul economic este cont de colectare și calculație a rezultatelor financiare, iar după funcția contabilă este cont bifuncțional. Conținutul economic se prezintă astfel :

D	750 „Profit și pierderi”	C
— Pierderi din activitatea comercială	— Rezultatele financiare din activitatea comercială (de bază)	
— Pierderi din alte activități	— Rezultatele din alte activități (vinzarea produselor laboratoarelor)	
— Alte pierderi	— Alte rezultate financiare	
— Colectarea unor cheltuieli suportate din rezultatele financiare		
Soldul debitor : Pierderi	sau	Soldul creditor : Profit

Pe baza prevederilor legale, profitul unităților comerciale are următoarele destinații :

- vărsăminte pentru modernizarea bazei tehnico-materiale generale a societății comerciale, constituindu-se fond de investiții ;
- constituirea fondurilor proprii ale întreprinderii, necesare autofințării unor nevoi economico-sociale și stimulării materiale a personalului muncitor (prelevări din profit) : fond de rezervă, fond pentru acțiuni sociale și sportive, fond de participare la profit.

Vărsămintele din profit, conform destinațiilor prevăzute de lege, sînt reflectate cu ajutorul contului 751 „Repartizarea profitului”. După conținutul economic este cont de regularizare al rezultatelor financiare, iar după funcția contabilă este cont de activ.

Conținutul economic al contului se prezintă astfel :

D+	751 „Repartizarea profitului”	- C
— Impozitul pe profit	— Cu vărsămintele și prelevările totale efectuate în cursul anului	
— Vărsăminte pentru alte destinații legale	— Dividendele cuvenite acționarilor	
— Prelevări pentru fondul de investiții, fondul de rezervă, fondurile pentru acțiuni sociale și sportive		
— Prelevări pentru constituirea fondului de participare a salariaților la profit		
Soldul debitor : Vărsămintele și prelevările din profit efectuate în cursul anului		

Contul 721 „Fond de participare a salariaților la profit” reflectă fondul constituit pentru participarea salariaților la realizarea profitului. După conținutul economic este cont de surse speciale, iar după funcția contabilă este cont de pasiv.

— Cu fondul utilizat pentru plata premiilor cuenite salariaților	— Se creditează cu fondul constituit
— Cu cota de 5% pentru fondul de acțiuni sociale și sportive	
Soldul creditor: Fondul constituit și neutilizat	

Contul 725 „Fond pentru acțiuni sociale și sportive“, după conținutul economic este cont de surse speciale, iar după funcția contabilă este cont de pasiv.

— Se debitează cu fondul utilizat	— Se creditează cu fondul constituit
Soldul creditor: Fondul neutilizat	

Se repartizează profitul astfel:

— vărsăminte la buget reprezentând impozit pe profit	2 240 ct. 430
— prelevări pentru constituirea fondurilor pentru investiții	3 500 ct. 716
— fondul de rezervă	1 000 ct. 703
— prelevări pentru fondul de participare la profit	1 020 ct. 721
— fondul pentru acțiuni sociale și sportive	500 ct. 725

La aceste operații formulele contabile se prezintă astfel:

751 =	%	8 260
430		2 240
716		3 500
730		1 000
721		1 020
725		500

Correspondența conturilor se prezintă schematic astfel:

D	751	C	D	310	C	D	730	C
	3 500				3 500			1 000
	1 020							
	500							
	2 240		D	721	C	D	725	C
	1 000				1 020			500
D	430	C						
3 500		3 500						

Valorificarea informațiilor contabile. Pe bazele datelor din conturile de venituri și cheltuieli (rezultate financiare), profit și pierderi, repartizarea profitului se completează formularul „Contul de profit și pierderi“ (anexa 2) și bilanțul contabil (anexa 1) și se determină indicatorii de eficiență:

$$\text{Rentabilitatea întreprinderii} = \frac{\text{Profitul întreprinderii (credit ct. 750)}}{\text{Venituri din desfacerile de mărfuri (credit ct. 600)}} \times 1\,000$$

$$\text{Profit la 1\,000 lei mijloace fixe} = \frac{\text{Profit}}{\text{Mijloace fixe active circulante}} \times 1\,000,$$

care exprimă eficiența utilizării mijloacelor fixe și circulante.

CAPITOLUL IV

REGISTRELE ȘI FORMELE DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

1. REGISTRELE CONTABILE

Desfășurarea activității în cadrul societăților comerciale implică multiple operații economico-financiare care sînt consemnate în *documente de evidență*. Contabilitatea este obligată să înregistreze aceste documente de evidență în mod cronologic și sistematic, făcînd uz de procedeele specifice ale acesteia, cu respectarea dispozițiilor legale.

Documentele de evidență care consemnează operații economice de aceeași natură și din aceeași perioadă se centralizează într-un *document cumulativ*, de unde reiese suma globală de operat în registru. Societățile comerciale care utilizează mijloace mecanizate fac înregistrările pe baza tabulogramelor (tabelogramelor) întocmite cu ajutorul echipamentelor tehnice de calcul și evidență, prin prelucrarea documentelor de evidență.

Unele înregistrări se fac pe baza *notelor contabile*, în general, pentru acele operații care nu se consemnează în acte, cum sînt: calculul uzurii lunare a mijloacelor fixe, repartizarea cheltuielilor de transport-aprovizionare, a cheltuielilor comune secțiilor etc.

Înregistrările în contabilitate se fac numai pe bază de documente de evidență, care înainte de a fi operate în registre sînt verificate pentru a stabili dacă îndeplinesc condițiile de formă, de exactitate a calculelor și de fond.

Înregistrările cronologice a documentelor de evidență se fac în ordinea datei de întocmire, iar *înregistrările sistematice* grupează operațiile economico-financiare pe categorii de mijloace economice, procese economice și sursele acestora.

Forma de înregistrare contabilă utilizată în cadrul societății comerciale influențează modul de operare a documentelor în registru.

Prin *forma de înregistrare* se înțelege un sistem de mijloace de lucru specifice, precum și regulile de utilizare ale acestora, în scopul reflectării obiectului contabilității, adică a datelor privind starea și mișcarea elementelor patrimoniale.

Mijloacele de lucru sînt *registrele* și *fișele contabile* aflate în deplină interdependență, formînd un sistem de lucru contabil.

Registrele contabile sînt formulare cu liniatură specială, care se prezintă sub forma condicilor sau foilor volante (fișe), în care se fac înregistrările contabile și de evidență operativă, ca de exemplu: diferite forme de „jurnale”, „rapoarte de gestiune”, „balanțe de verificare”, „fișe de cont analitice pentru valori materiale” etc. În nomenclatura actuală, aceste formulare sînt încadrate în grupa 14 — documente pentru activitatea financiar-contabilă, sub-

grupa — documente pentru activitatea financiară, fiecare formular diferen-
țiindu-se în continuare, cu un număr de ordine în cadrul subgrupe, de exemplu :
jurnal de înregistrare (14—5—1) ; fișă analitică șah (14—5—2) ; fișă de cont
pentru operații diverse (14—5—21) etc.

Tehnica de lucru constă în modul de completare a registrelor din cadrul
unei anumite forme de înregistrare, cu respectarea anumitor reguli.

Registrele contabile își atestă importanța prin multitudinea *funcțiilor*
pe care le îndeplinesc :

- servesc la înregistrarea operațiilor economice, la gruparea și centrali-
zarea acestora, avînd drept suport documentele de evidență ;

- furnizează datele necesare analizei economice, în urma căreia se sta-
bilesc măsurile pentru buna desfășurare a activității economico-financiare ;

- reprezintă bancă de date în munca de expertiză contabilă a unor
obiective stabilite de organele de cercetare penală și judecătorești.

Registrele contabile pot fi *clasificate* din mai multe puncte de vedere, și
anume : după forma exterioară, după destinație, după caracterul conținutului
și după importanță.

- După forma exterioară, registrele pot fi legate și sub formă de fișe (foi
volante).

Registrele legate se folosesc cu precădere în evidența operativă și într-o
măsură mai mică în evidența contabilă. Prezintă avantajul că se păstrează
mai bine dar și inconvenientul în introducerea diviziunii muncii și prelucrarea
mecanizată a datelor. Pentru aceste motive, contabilitatea întreprinderilor
folosește registrele sub formă de fișe sau foi volante.

- După destinația lor, registrele pot fi împărțite în registre de evidență
operativă și registre contabile.

Registrele de evidență operativă sînt utilizate pentru înregistrarea opera-
țiilor economice sau a faptelor, la locul și în momentul producerii și care se
exprimă de obicei în etaloane naturale ale evidenței economice. Exemple de
astfel de registre sînt : condica de prezență pentru evidența prezenței la lucru
a personalului, raportul de gestiune pentru înregistrarea documentelor de
intrări și ieșiri a mijloacelor dintr-o gestiune și pentru stabilirea soldului fi-
nal, registrul numerelor de inventar pentru mijloacele fixe, fișa de magazie
în care se înregistrează existentul inițial, mișcările (măriri și micșorări) și
existentul final pentru un sortiment de material, avînd drept suport documen-
tele de evidență.

Registrele de evidență contabilă servesc pentru înregistrarea documentelor
de evidență evaluate valoric, iar uneori cantitativ-valoric. Astfel de registre
sînt : „Jurnalul de înregistrare“, „Cartea Mare“, „Jurnalele“ etc.

- După ordinea înregistrărilor, registrele pot fi de evidență cronologică
și de evidență sistematică (sintetică și analitică).

Registrele de evidență cronologică sînt folosite pentru înregistrările zil-
nice în ordinea datelor după documentele justificative și respectiv în ordinea
intrării în unitate (pentru documentele externe primite). Dintre aceste re-
gistre se pot enumera : „Jurnalul de înregistrare“ sau „Fișa rulajelor“,
„Jurnalul pentru intrările de materiale“ etc.

Registrele de evidență sistematică sînt folosite pentru înregistrarea opera-
țiilor economice grupate pe conturi sintetice (contabilitatea sintetică) și pe
conturi analitice (contabilitatea analitică). Dintre acestea sînt : „Cartea
mare“ sau „Maestrul“, „Fișa sintetică șah“, „Fișa pentru operații diverse“,
„Fișa de cont analitică pentru valori materiale“.

Înregistrările în evidența cronologică și cea sistematică se completează reciproc, deoarece operațiile economico-financiare consemnate în „Jurnal” sînt apoi grupate pe conturi, după conținutul economic în Cartea mare. La sfîrșitul lunii, totalul valoric din „Jurnal” trebuie să fie egal cu totalul din Cartea mare.

● După importanța lor, registrele sînt : registre obligatorii și registre facultative.

Registrele obligatorii sînt impuse tuturor întreprinderilor prin metodologia elaborată de Ministerul Economiei și Finanțelor și sînt atît registre de evidență operativă cît și registre de evidență contabilă (exemplu : „Jurnalul”, „Cartea mare” etc.).

Registrele facultative sînt folosite la nivel de ramură economică (în cadrul unui minister) sau subramură și sînt create pentru anumite aspecte ale muncii de evidență din acea ramură sau subramură.

Ministerul Economiei și Finanțelor asigură, cadrul legislativ și metodologic general în legătură cu *elaborarea formularelor, întocmirea și păstrarea registrelor*. Formularele tipizate de registre se elaborează în raport cu forma de contabilitate, cu mijloacele tehnice folosite pentru înregistrarea și prelucrarea datelor în registre de către societățile comerciale.

Fiecare registru trebuie să cuprindă : *denumirea întreprinderii* care îl folosește ; *denumirea registrului și perioada de referință* etc.

Filele registrelor se numerează și se parafează (parafarea constă în aplicarea unei ștampile cu semnătura contabilului șef).

Registrele sub formă legală sînt șnuruite, sigilate și certificate. Registrele sînt prevăzute la cotor cu două perforații care străbat toate filele sale. Perforațiile sînt străbătute de un șnur, care se înnoadă la spatele registrului. Nodul șnurului este fixat pe ultima filă a registrului cu ceară roșie, pe care se aplică ștampila întreprinderii. De asemenea, pe penultima filă se face *certificarea registrului*, care cuprinde : *denumirea registrului, perioada de gestiune la care se referă, menționarea că a fost numerotat, parafat, șnuruit, sigilat și semnăturile persoanelor autorizate*. *Registrele sub forma fișelor și foilor volante* nu sînt șnuruite, sigilate și certificate.

● *Înscrierea datelor justificative în registre* se face cu cerneală, sau cu creion chimic, sau cu pastă în formele de înregistrare manuală și cu mașina de scris, în formele de înregistrare care folosesc mijloace mecanizate ; nefiind admise ștersături sau răzături. Corectarea erorilor se face prin tăierea cu o linie a textului greșit și înscrierea deasupra a textului corect sub semnătura celui care a făcut corectura și cu indicarea datei cînd aceasta a fost făcută.

Pentru erorile privind înregistrarea sumelor în conturi, corectarea se face prin întocmirea notei de contabilitate de stornare a articolului contabil greșit (în roșu sau chenar), după care se efectuează articolul contabil corect.

În registre, nu se admit spații libere, precum și înscrierea printre rînduri. Înregistrările trebuie făcute citeț, în așa fel încît să nu dea naștere la confuzii, și cu respectarea liniaturii registrului. După completarea unei pagini, ultimul rînd este rezervat înscrierii totalurilor coloanelor de sume cu mențiunea „de reportat la pagina...”. Pe primul rînd al paginii următoare se transcriu totalurile din pagina anterioară, cu specificarea „report de la pagina...”.

La sfîrșitul lunii, registrele contabile de evidență sistematică se totalizează pe rulaje stabilindu-se soldurile finale, așa cum se procedează în „Cartea mare” în fișele de cont pentru operații diverse etc.

La începutul noului an de gestiune se deschid registre noi, în care se înscriu soldurile finale din anul precedent.

Registrelle privind perioada curentă de gestiune se păstrează în cadrul compartimentului financiar-contabil în dulapuri, de preferință, metalice (registre sub formă legată) și în cartoteci și clasoare (registre sub formă de foi volante).

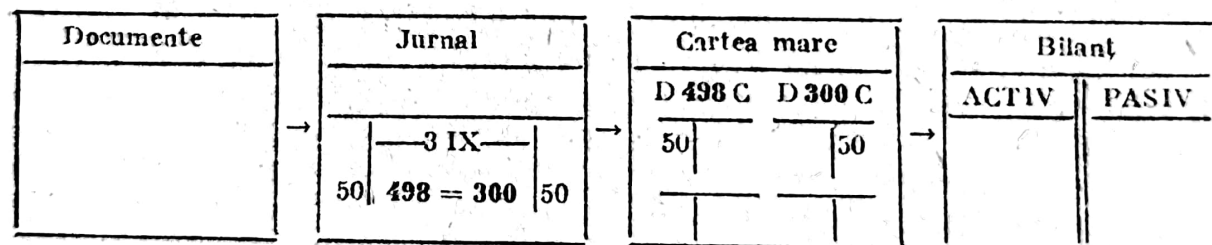
Registrelle privind perioada expirată, după încheierea dării de seamă, contabile, sînt predate la arhiva întreprinderii, unde sînt păstrate pe anumite perioade în raport cu importanța acestora. Registrelle obligatorii se păstrează de obicei 10 ani, iar registrele de evidență contabilă și evidență operativă facultativă sînt păstrate 2—5 ani.

2. FORMELE DE INREGISTRARE CONTABILĂ

Formele de înregistrare contabilă sînt subordonate, în primul rînd, metodei evidenței contabile prin faptul că la elaborarea registrelor și regulilor de folosire a lor trebuie să se țină seama de principiile, normele și conținutul procedeeleor acestei metode. De exemplu: la elaborarea formularelor pentru conturi trebuie să se țină seama de structura contului, în mod deosebit să se asigure spații pentru cele două părți principale ale contului — debitul și creditul. Ele sînt subordonate, în al doilea rînd, mijloacelor tehnice folosite pentru prelucrarea și înregistrarea datelor în registru.

Formele de înregistrare contabilă au apărut și s-au dezvoltat ca urmare a progresului economic, tehnic și a sporirii nevoilor de informare operativă și eficientă a organelor de decizie și fiscale.

Prima formă de înregistrare contabilă bazată pe dubla înregistrare este cunoscută sub denumirea de formă „italiană” fiind opera lui Luca Paciolo (anul 1494). Forma „italiană” a fost utilizată de numeroase țări ale lumii, inclusiv de țara noastră. De la forma „italiană” se păstrează și astăzi denumirea registrelor de — Jurnal și Cartea mare — și tehnica de lucru prin transcrierea dintr-un registru într-altul, astfel:



Creșterea volumului operațiilor economico-financiare în cadrul întreprinderii a necesitat folosirea mai multor persoane în efectuarea înregistrărilor, implicînd, treptat, crearea mai multor registre pe grupe de operații și înlocuirea registrelor legate cu registre sub formă de fișe. De asemenea, s-au introdus diferite metode înregistrate prin copiere (realizîndu-se simultan atît înregistrările cronologice cît și cele sistematice, atît evidența sintetică cît și evidența analitică); s-au introdus mijloace mecanizate de înregistrare și prelucrare a informațiilor contabile.

Formele de înregistrare contabilă folosite frecvent în țara noastră sînt:

- forma de înregistrare contabilă maestru-șah;
- forma de înregistrare contabilă pe jurnale.

a. **Forma de înregistrare contabilă maestru-șah sau pe fișe de conturi corespondente.** Principala particularitate a acestei forme constă în aceea că pentru fiecare cont sintetic se deschid două fișe-șah: una pentru debitul contului și conturile corespondente creditoare, cealaltă pentru creditul contului și conturile corespondente debitoare.

Registrele folosite sînt : *jurnalul de înregistrare sau fișa rulajelor, fișă sintetice și fișele analitice.*

Tehnica de lucru :

— se face *contarea documentelor* de evidență, adică se înscrie formula contabilă pe documente ;

— se întocmesc *note contabile* pentru acele operații economico-financiare care nu sînt consemnate în documentele de evidență :

NOTA DE CONTABILITATE

Nr. crt.	EXPLICAȚII	COSTUL		SUMA
		Debit	Credit	
	Uzura obiectelor de inventar, conform notei de calcul, 15 000 lei, din care :	501 „Cheltuieli de circulație“	203 „Uzura obiectelor de inventar“	<u>15 000</u>
	— unități de desfacere și mixte, 9 000 lei	520 „Cheltuieli comune secțiilor“		9 000
	— unități de producție, 3 000 lei	510 „Cheltuielile activităților auxiliare“		3 000
	— unități de cazare, 1 000 lei	521 „Cheltuieli generale ale întreprinderii“		1 000
	— sectorul de conducere, 2 000 lei			2 000

— se *centralizează documentele de evidență* care consemnează aceleași operații economico-financiare ;

— înregistrarea sumelor din documentele de evidență, din documentele centralizatoare (cumulative) și din notele contabile în *jurnalul de înregistrare* (model 4.1) în ordine cronologică, primind fiecare document un număr de jurnal, ceea ce asigură păstrarea ordinei înregistrărilor. Jurnalul de înregistrare se folosește timp de o lună, după care se totalizează și se obține totalul rulajului lunar al operațiilor economico-financiare din cadrul întreprinderii.

Model 4.1

JURNAL DE ÎNREGISTRARE (fișa rulajelor) pe luna septembrie 1992

Nr. crt.	Data operației	Felul documentului	Suma	Nr. crt.	Data operației	Felul documentului	Suma
1	2.XI	Factura	70 500,00		Report	—	73 200,00
2	3.XI	Factura	2 700,00				
	De reportat...		73 200,00				

— după înscrierea în jurnal, urmează înregistrarea operațiilor economice în fișele șah, numite și fișe cu conturi corespondente (model 4.2).

Model 4.2

Fișa sintetică ȘAH Denumirea contului „Materiale”			Simbol cont 200	Debit	Pagina 1		
Nr. din jurnalul de înre- gistrare	Data operației	Suma	Conturile corespondente creditoare				
			410 „Furni- zori”				
1	2.IX	70 500	70 500				
2	3.IX	2 700	2 700				
	Total	73 200	73 200				

Înregistrările se fac pe baza documentelor de evidență, a documentelor cumulative și articolelor contabile.

La sfârșitul lunii, fișele sintetice șah se totalizează, obținându-se :

— pentru fișele de debit — totalul sumelor debitoare ale contului trebuie să fie egal cu suma rulajelor creditoare ale conturilor corespondente ;

— pentru fișele de credit — totalul sumelor creditoare ale contului trebuie să fie egal cu suma rulajelor debitoare ale conturilor corespondente.

Înregistrarea în *evidența analitică* se face, pe baza documentelor, în fișe separate deschise pentru fiecare element patrimonial. În conformitate cu metodologia actuală de evidență, trebuie să se completeze pentru fiecare operație economică înregistrată în cadrul elementului patrimonial, următoarele informații : data, documentul, o succintă explicație și suma. Aceste fișe se folosesc timp de 1 an. După fiecare sfârșit de lună se totalizează.

Forma *fișelor analitice* diferă în funcție de conținutul economic al conturilor pentru care sînt folosite. Astfel pentru evidența analitică a clienților, furnizorilor, debitorilor, creditorilor etc., unde operațiile se exprimă numai valoric, se folosește *Fișa de cont pentru operații diverse*, care are un singur etalon de evidență „valoric” (model 4.3).

Model 4.3

Fișa de cont pentru operații diverse a contului „Furnizori” Baza de apro- vizionare județeană				Simbol et. 410,01	pag. 1			
Data	Document		Explicații	Simbol cont cores- pondent	Debit	Credit	D/C	Sold
	Felul	Nr.						
2.IX	factura	907	Recepționat materiale	200	—	70 500	C	70 500
3.IX	factura	908	Recepționat materiale	200	—	2 700	C	73 200

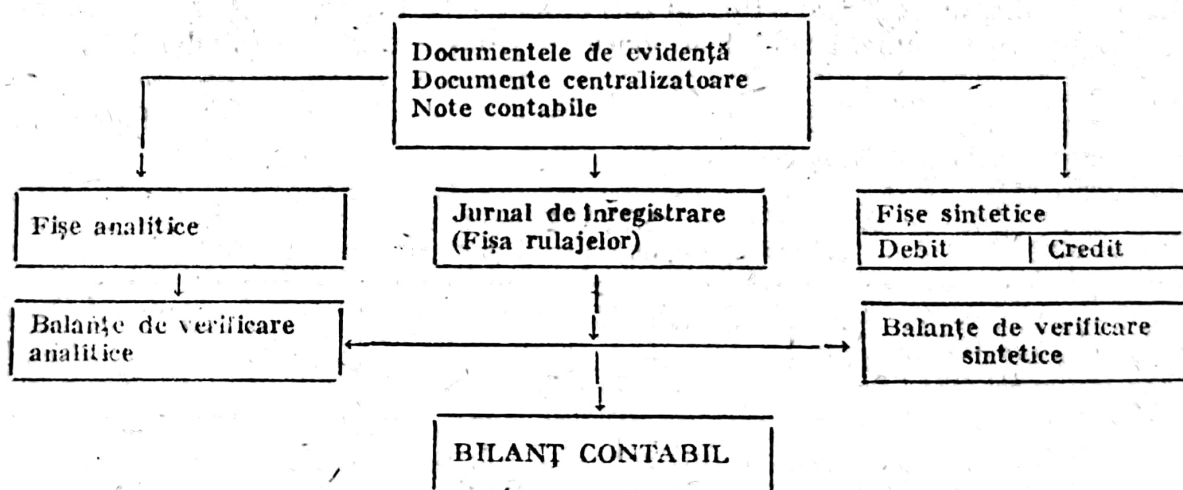
Pentru evidența analitică a materialelor și a altor mijloace circulante materiale, unde este necesară exprimarea elementelor patrimoniale atât valoric cât și cantitativ, se folosește *Fișa de cont analitic pentru valori materiale* (model 4.4.).

Model 4.4

Fișa de cont pentru valori materiale „Dezinfectant cationic“			U.M. kg		PU Lei B 75,00		Cod 100 477		Gestiunea simbol cont 200.06		Pag. 1	
Data 1992	Document		Cantitatea			Valoarea			Simbol cont cores- pondent			
	Felul	Nr.	Intrată	Ieșită	Stoc	Debit	Credit	Sold				
1.IX	Existent				24				1 800			
2.IX	Factură	907	940	—	964	70 500			72 300	410		
3.IX	Factură	908	36		1 000	2 700			75 000	410		

La sfârșitul lunii, se verifică exactitatea înregistrărilor cu ajutorul balanțelor de verificare sintetice și analitice, iar anual se întocmește bilanțul contabil.

Schema sinoptică a formei de înregistrare contabilă la maestru șah se prezintă astfel :



b. **Forme de înregistrare contabilă pe jurnale.** Particularitatea acestei forme de înregistrare contabilă constă în faptul că operațiile economico-financiare sînt grupate pe genuri de operații avînd la bază contul sau grupa de conturi care se creditează. Această formă de înregistrare se bazează pe trei categorii de registre, și anume :

— *Jurnalele* sînt registrele principale ale acestei forme de înregistrare contabilă și se deschid lunar. Ele se folosesc pentru un singur cont sintetic (pentru conturile care reflectă operații deosebit de importante prin conținutul și frecvența lor) sau un grup de conturi sintetice care se creditează. Creditul fiecărui cont se găsește într-un singur jurnal, pe cînd debitul apare în diferite jurnale, în funcție de conturile prin care se creditează. De exemplu, pentru operațiile de casă sau de bancă se folosesc jurnale distincte (model 4.5).

Pentru conturile care nu au jurnale distincte, se deschid jurnale pentru operații diverse: pentru conturile sintetice 14—5—1 sau jurnale pentru operații diverse pentru conturi cu dezvoltare analitică 14—5—14.

Model 4.5

JURNAL
PRIVIND OPERAȚIILE DE BANCA PENTRU CREDITUL CONTULUI „Disponibil la bancă”
pe luna septembrie 1992

Nr. rând	Extrasul de cont din ziua de:	Conturile corespondente debitoare				Rulaj creditor
		„Furnizori”	„Decontări cu bugetul statului”	„Casa”		
1	1.IX			300 000		300 000
2	2.IX		50 000			50 000
3	3.IX	70 500		400 000		470 500
32	Total	70 500	50 000	700 000		820 500

Se totalizează jurnalele la sfârșitul lunii și rulajele obținute pentru conturile sintetice se înscriu în Cartea mare.

— *Situațiile auxiliare* sînt destinate să completeze și să dezvolte înregistrările din jurnale. Pentru operațiile bănești se întocmesc situații pentru debitul contului „Casa” sau alte conturi deschise la bancă, pentru a se putea stabili în orice moment soldul mijloacelor bănești existente (model 4.6).

Model 4.6

Contul 310 „Disponibil la bancă”
Luna sept. 1992

SITUAȚIE
privind operațiile de casă și de bancă

Nr. rând	Registrul de casă sau extras de cont din ziua de:	Conturi corespondente creditoare		Rulaj debitor	Nr. de rând
		„Casa”	„Clienți”		
1	Extras de cont 1.IX	320 000		320 000	1
2	Extras de cont 2.IX	2 000	52 000	54 000	2
3	Extras de cont 3.IX		478 000	478 000	3
	Rulaj pe septembrie	322 000	530 000	852 000	
Întocmit, Verificat,		Sold la începutul lunii D		100 000	32
		Total: D		952 000	33
		Rulaj creditor		820 500	37
		Sold la sfârșitul lunii D		132 500	35

— *Cartea mare* se completează numai la sfârșitul lunii și are funcția de stabilire a rulajelor și soldurilor conturilor sintetice. Rulajele conturilor se stabilesc cumulat de la începutul anului. Registrul Cartea mare cuprinde fișe

separate pentru fiecare cont sintetic. Rulajul debitor se desfășoară pe conturi corespondente creditoare iar rulajul creditor este reflectat global. Cartea mare se folosește timp de un an, completându-se câte un rând pentru fiecare lună (model 4.7).

Model 4.7

CARTEA MARE
Contul „Disponibil în bancă”

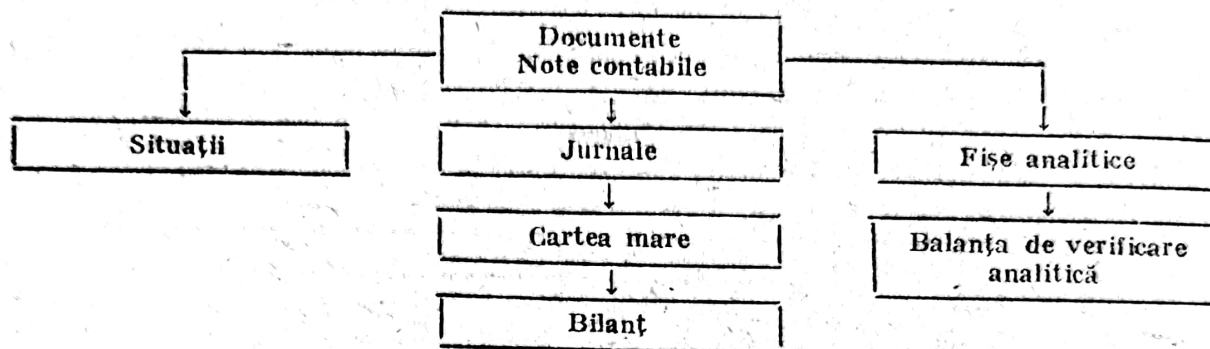
	Conturi corespondente corespunzătoare			Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	Sold	
	Cont 300 Form.	Cont... Form.	Cont 400 Form.	La 1.01. 1992		Debitor 100 000	Creditor
1	2	3	4	5		6	7
Ianuarie							
Februarie							
Martie							
Total tr. I							
Aprilie							
Mai							
Iunie							
Total tr. II							
Iulie							
August						100 000	
Sept.	322 000	530 000		852 000	820 500	131 500	
Total tr. III							
Octombrie							
Noiembrie							
Decembrie							
Total general 1.IV							

Întocmit,

Verificat,

Evidența analitică se ține cu ajutorul fișelor de cont — analitice, care au fost tratate la forma de înregistrare Maestru șah, cu excepția conturilor care au un număr redus de analitice pentru care evidența analitică este îmbinată cu evidența sintetică în jurnalul — situația privind operații diverse (pentru conturi cu dezvoltare analitice — 14—5—14). Balanța de verificare sintetică este facultativă, bilanțul contabil întocmindu-se pe baza informațiilor contabile reflectate din registrul Cartea mare.

Schematic, forma de înregistrare pe jurnale se prezintă astfel :



c. Formele de înregistrare contabilă în condițiile mecanizării lucrărilor de evidență și calcul. Informațiile contabile sînt folosite în munca de analiză și de conducere a activității economico-financiare a ceea ce implică ca datele furnizate de contabilitate să fie concise, exacte și operative. Pentru creșterea operativității informațiilor contabile s-au introdus în unități mijloace moderne de evidență și calcul, care la rîndul lor au determinat adaptarea formelor de înregistrare contabilă manuală, caracteristicilor tehnice și posibilităților de lucru corespunzătoare mașinilor utilizate.

În cazul înregistrărilor și prelucrărilor documentelor cu ajutorul mașinilor de contabilizat, există următoarele *particularități* :

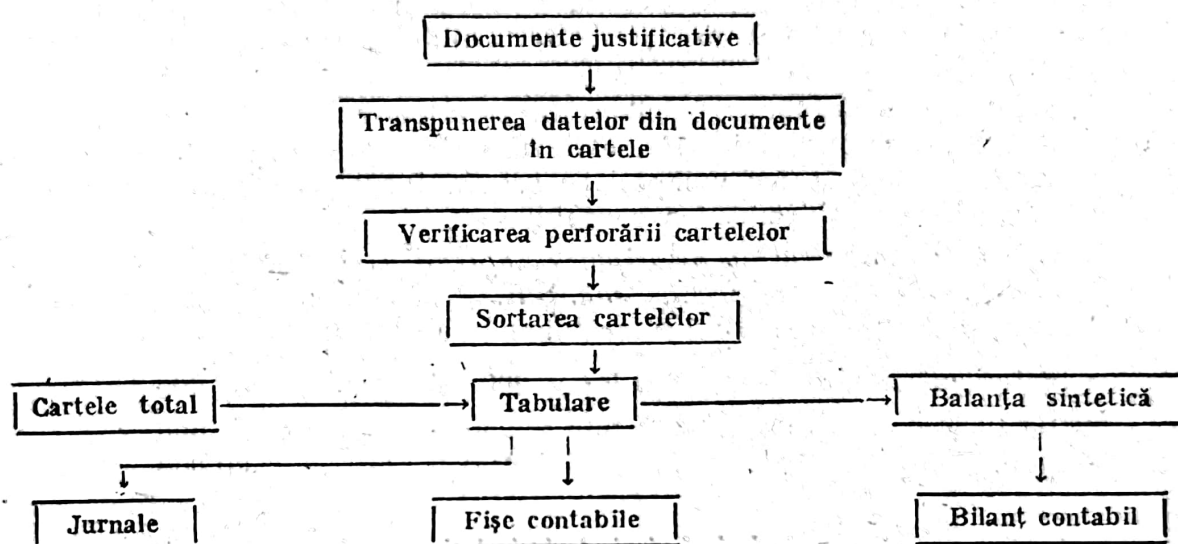
- adaptarea structurii documentelor și registrelor la prelucrarea mecanizată (mărimea spațiului unor coloane sau adăugiri de coloane, modificarea succesiunii informațiilor în formular) ;
- îmbinarea evidenței cronologice cu cea sistematică sintetică prin suprapunerea fișei sintetice cu jurnalul și efectuarea concomitentă a înregistrărilor ;
- îmbinarea evidenței sintetice cu evidența analitică prin testarea o singură dată a datelor din documente și completarea fișelor sintetice de conturi cu datele reținute în memoriile mașinii ;
- eliminarea documentelor de evidență intermediară (centralizatoarelor) întocmite în cazul înregistrării contabile manuale.

Formele de contabilitate folosite în condițiile mecanizării și automatizării lucrărilor de evidență și calcul sînt : forma de contabilitate mecanizată ; forma de contabilitate mecanografică ; forma de contabilitate electronică.

Forma de înregistrare contabilă mecanizată constă în executarea lucrărilor contabile cu mașinile de facturat și contabilizat, și prezintă următoarele avantaje : creșterea vitezei de efectuare a lucrărilor, a preciziei și a clarității rezultatelor, eliminarea verificării corelației dintre conturile sintetice și conturile analitice (înregistrarea în contul sintetic se realizează prin cumularea automată a valorilor analitice), oferă posibilitatea obținerii unor purtători tehnici de informații economice etc.

Această formă de înregistrare constă în următoarele lucrări contabile : sortarea documentelor de evidență pentru conturile care se debitează și respectiv pentru conturile care se creditează, înregistrarea mecanizată în jurnale, fișe sintetice și fișe analitice, întocmirea balanței de verificare și întocmirea bilanțului contabil.

Forma de înregistrare mecanografică prezintă ca particularitate, față de forma mecanizată, faptul că folosește ca purtător principal de date — cartela perforată. Desfășurarea lucrărilor pentru această formă se prezintă astfel :



Forma de înregistrare mecanografică prezintă avantajul că are viteză mare de lucru, cartelele perforate se pot utiliza la mai multe prelucrări și permite trecerea ușoară la prelucrarea automată a datelor (pentru faptul că în cadrul prelucrării automate a datelor se folosește ca suport de date — cartela perforată).

Prelucrarea mecanografică a datelor conduce la costuri sporite determinate de achiziționarea echipamentului, de întreținerea acestuia, de personalul numeros care deservește aceste mașini.

Forma de contabilitate electronică constă în executarea întregului proces de prelucrare de către calculatoarele electronice. Rolul omului se rezumă la supravegherea funcționării calculatorului și alimentarea lui cu date de intrare. Calculatorul oferă viteză mare de lucru, nivel înalt de operativitate privind furnizarea informațiilor necesare conducerii societăților comerciale.

Datele sînt introduse în calculator prin benzile perforate, benzile magnetice și sînt redacte, după prelucrare, în situații sau într-un suport tehnic de informații. Circulația documentelor se reduce considerabil deoarece, în procesul de prelucrare participă purtătorul tehnic de informații realizat cu ocazia întocmirii documentelor de evidență la diferite mașini periferice.

În cadrul formei de contabilitate care are la bază calculatorul electronic se elimină situațiile intermediare întocmite, întrucît în memoria calculatorului se rețin informațiile din diferite faze de prelucrare, se creează condiții pentru adîncirea evidenței analitice, permite aprofundarea analizei economice. Cu toate că în această formă de înregistrare, se schimbă substanțial mijloacele și procedeele de lucru tradiționale, principiile de bază ale contabilității rămîn neafectate.

Folosirea calculatoarelor electronice conduce la eliminarea fișelor de conturi sintetice și analitice și a situațiilor intermediare specifice înregistrării manuale.

Forma de înregistrare contabilă electronică are la intrare articolul contabil înscris pe documente, articol care stă la baza întregului proces de prelucrare a datelor contabile.

Pe baza articolelor contabile introduse în calculator, se redă zilnic „Jurnalul de înregistrare” formînd evidența contabilă cronologică. De asemenea, tot zilnic se obține evidența contabilă, sistematică pentru conturile de mijloace bănești, debitori, creditori și credite. Lunar, calculatorul emite Cartea mare pentru toate conturile sintetice.

Calculatorul emite, lunar, o balanță de totaluri valorice pentru conturile sintetice de mijloace materiale și bănești, furnizînd date necesare analizei economice și prin confruntarea balanței cu totalul jurnalelor de înregistrare se verifică exactitatea informațiilor contabile.

Exemplu de înregistrare a principalelor operații economice privind materialele, în forma de înregistrare maestru-șah. S.A. „Victoria” București prezintă la începutul lunii septembrie 1991 următoarele solduri în contabilitate :

— detergent lichid	400 kg × 200 lei kg	=	80 000 lei
— fir plastic	500 buc × 200 lei buc	=	100 000 lei
— perlan alb	500 buc × 120 lei kg	=	60 000 lei
Total materiale		=	240 000 lei
— cheltuieli de transport-aprovizionare		=	2 750 lei
— furnizori		=	200 000 lei
— disponibil la bancă		=	5 000 000 lei

În cursul lunii septembrie 1991, au avut loc următoarele operații economice :

— Conform facturii nr. 4 900 din 10 septembrie 1991 s-au primit următoarele materiale :

— detergent lichid	1 600 kg × 200 lei kg	=	320 000 lei
— fir plastic	200 buc a 200 lei buc	=	40 000 lei
— perlan alb	250 buc a 120 lei buc	=	30 000 lei
Total		=	39 000 lei

Transportul s-a efectuat de Societatea de transporturi Auto București și conform facturii acesteia se evaluează la suma de 12 000 lei.

— Conform extrasului de cont din 22 septembrie 1991, s-a achitat valoarea facturii nr. 4 900.

— Conform bonului de consum nr. 170 din 20 septembrie 1991, s-au eliberat următoarele materiale din magazia S.A. „Victoria” București pentru unitățile de desfacere :

— detergent lichid	1 200 kg a 200 lei kg	=	240 000 lei
— fir plastic	150 buc a 200 lei buc	=	30 000 lei
Total		=	270 000 lei

(vezi modelele 4.8, 4.9, 4.10, 4.11, 4.12).

Model 4.8

JURNAL DE INREGISTRARE
(Fișa rulajelor)

(Evidența cronologică)

pe luna septembrie 1991

Nr. crt.	Data operației	Felul documentelor	Suma	Nr. crt.	Data operației	Felul documentului	Suma
1	10.IX	Factura nr. 4 900	402 000		Report		1 062 000
2	15.IX	Extras de cont	390 000				
3	20.IX	Bon de consum 170	270 000				
		De reportat	1 062 000				

Model 4.9

EVIDENȚA SISTEMATICĂ SINTETICĂ

Fișa sintetică ȘAH Denumirea contului „Materiale“			Simbol 200	Debit	Pag. 1	
Nr. de înreg. din jurnal	Data operației	Suma	Conturile corespondente creditoare			
			„Furnizori“			
1	10.IX	390 000	390 000			

Model 4.10

Fișa sintetică ȘAH Denumirea contului „Materiale“			Simbol cont 200	Credit	Pag. 1	
Nr. înreg. din jurnal	Data operației	Suma	Conturile corespondente debitoare			
			„Cheltuieli de producție“			
3	20.IX	270 000	270 000			

Model 4.11

Fișa sintetică SAH Denumirea contului „Cheltuieli de transport-aprovizionare“			Simbol cont 204	Debit Credit	Pag. 1	
Nr. de înreg. în jurnal	Data operației	Suma	Conturile corespondente creditoare			
			„Furnizori“			
1	10.IX	12 000	12 000			

Fișa sintetică ȘAH Denumirea contului „Furnizori”			Simbol cont 410	Credit	Pag. 1		
Nr. de înreg. din jurnal	Data operației	Suma	Conturile corespondente debitoare				
			„Materiale”	„Cheltuieli de transport- aprovizionare”			
1	10.IX	402 000	392 000	12 000			

Fișa sintetică ȘAH Denumirea contului „Furnizori“			Simbol cont 410	<u>Debit</u> Credit	Pag. 1		
Nr. de înreg. din jurnal	Data operației	Suma	Conturile corespondente creditoare				
			„Disponibil la bancă“				
2	15.IX	390 000	390 000				

La fel se va opera și în conturile sintetice „Disponibil la bancă” și „Cheltuielile producției de bază”.

Evidența analitică se prezintă în modelele 4.14, 4.15, 4.16.

Fișa de cont pentru operații diverse „Furnizori”, analitic ICRM — București				Simbol cont 410.01	Pag. 1			
Data 1991	Document		Explicații	Simbol cont cores- pondent	Debit	Credit	D/C	Sold
	Felul	Nr.						
10.IX 15.IX	Factura Extras de cont	4 900	Sold inițial Aprovizionări Achitat	200 310	390 000	390 000 —	C C C	200 000 590 000 200 000

Model 4.15

Fișa de cont pentru operații diverse Denumirea contului „Furnizori” Analitic : „I.T.A. București”				Simbol cont 410.02	Pag. 1			
Data 1991	Document		Explicații	Simbol cont cores- pondent	Debit	Credit	D/C	Sold
	Felul	Nr.						
10.IX	Factura		Sold inițial Transport efec- tuat	204	—	12 000	C	12 000

Model 4.16

Fișa de cont analitic pentru valori materiale „Detergenți lichizi”			U/M kg	P.U. Lei	B	Cod 123544	Gestiunea Magazia 1 Simbol cont 200	Pag. 1	
Data 1991	Document		Cantitate			Valoare			Simbol cont cores- pondent
	Felul	Nr.	In- trate	Ieșire	Stoc	Debit	Credit	Sold	
1.IX	Existent inițial				400			80 000	
10.IX	Factura	4 900	1 600		2 000	320 000		400 000	410
20.IX	Bon consum	170		1 200	800		240 000	160 000	501
	Total		1 600	1 200	800	320 000	240 000	160 000	

CAPITOLUL V

BALANȚELE DE VERIFICARE

1. IMPORTANȚA ȘI FELURILE BALANȚELOR DE VERIFICARE

Contabilitatea trebuie să asigure informații complete, reale și exacte asupra întregii activități desfășurate de societate, de aceea operațiile economico-financiare trebuie să fie înregistrate corect în conturile analitice și sintetice.

Există situații când, gradul de exactitate al datelor din contabilitate este diminuat prin înregistrarea unor operații economico-financiare în mod eronat, fie din neatenție, fie din necunoaștere.

În scopul descoperirii și corectării acestor erori, în contabilitate se folosește — ca procedeu specific — *balanța de verificare*.

Balanțele de verificare sînt situații contabile care se întocmesc periodic, de regulă la sfîrșitul lunii prin centralizarea datelor din conturi în scopul verificării exactității operațiilor înregistrate cu ajutorul lor.

Corespunzător celor două forme de evidență sistematică, evidența contabilă sintetică și evidența contabilă analitică, se cunosc două categorii de balanțe pentru verificarea exactității înregistrărilor din conturi: *balanțe de verificare sintetice* sau *generale* și *balanțe de verificare analitice*.

Balanța de verificare sintetică sau *generală* este un procedeu al metodei contabilității de verificare a exactității înregistrărilor din conturi și de centralizare a conturilor, bazat pe principiul dublei înregistrări.

Intrucît potrivit acestui principiu fiecare operație economică este înregistrată cu aceeași sumă în debitul unui cont și în creditul altui cont, rezultă că între totalul sumelor și soldurilor debitoare și totalul sumelor și soldurilor creditoare ale tuturor conturilor sintetice trebuie să existe o egalitate permanentă.

Cu ajutorul balanțelor de verificare se constată și se verifică exactitatea înregistrării operațiilor economice în conturi, deoarece atunci cînd nu rezultă egalitate între cele două categorii de totaluri valorice (debitoare și creditoare) din balanțe, înseamnă că există erori de înregistrare în conturi, care trebuie descoperite și corectate.

Balanțele de verificare îndeplinesc următoarele *funcții* :

— reprezintă procedeu prin care se constată și se verifică exactitatea înregistrărilor din conturi ;

— constituie mijlocul de centralizare a datelor contabilității și de analiză curentă a activității economico-financiare a societății Centralizarea datelor cu ajutorul balanțelor de verificare, oferă conducerii societății informații de ansamblu asupra volumului modificărilor intervenite în structura valorilor materiale și bănești atît în perioada curentă de gestiune, cît și comparativ

cu perioadele precedente. Pe baza datelor din balanțe se pot stabili veniturile și cheltuielile, precum și dinamica acestora pe o anumită perioadă. Comparând datele înscrise în balanțe (de la conturile de venituri, cheltuieli, mărfuri cu cele din bugetul de venituri și cheltuieli se poate stabili modul de îndeplinire a principalilor indicatori economico-financiar; ;

— realizează legătura dintre conturile sintetice și conturile analitice atestând concordanța dintre datele privind elementele patrimoniale reflectate sintetic și analitic ;

— constituie punte de legătură între bilanț și cont, deoarece soldurile conturilor sintetice din bilanț se înscriu ca posturi în bilanț, asigurându-se prin aceasta corelația dintre dubla înregistrare și dubla reprezentare.

Balanțele de verificare se pot grupa după anumite criterii, cum sînt : egalitățile pe care le cuprind, conturile pentru care se întocmesc, perioada de referință etc.

● *Balanțele de verificare sintetice*, după numărul egalităților pe care le cuprind, sînt :

Balanța de verificare cu o singură egalitate, care se prezintă în două variante : *balanța de sume* și *balanța de solduri*.

BALANȚA DE VERIFICARE
încheiată pe luna noiembrie 1991

Simbol cont	Denumirea conturilor	Total sume	
		Debitoare	Creditoare
100	„Mijloace fixe“	10 000 000	—
200	„Materiale“	3 000 000	500 000
300	„Casa“	5 000 000	4 990 000
410	„Furnizori“	1 800 000	2 510 000
700	„Capital social“		10 000 000
800	„Credit pe termen scurt“	1 200 000	3 000 000
	Total	21 000 000	21 000 000

Balanța de verificare cuprinde două coloane, care prin totalizare trebuie să fie egală, și anume total sume debitoare trebuie să fie egal cu total sume creditoare.

BALANȚA DE VERIFICARE
încheiată pe luna noiembrie 1991

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
100	„Mijloace fixe“	10 000 000	
200	„Materiale“	2 500 000	
300	„Casa“	10 000	
410	„Furnizori“	—	710 000
700	„Capital social“		10 000 000
800	„Credite pe termen scurt“		1 800 000
	Total	12 510 000	12 510 000

Balanța de solduri are aceeași liniatură, deosebirea constă că verificarea se face pe baza soldurilor debitoare și creditoare a conturilor, care prin însumare trebuie să fie egale.

Balanța de verificare cu două egalități (balanța de sume și solduri) cuprinde două egalități, și anume: total sume debitoare egal cu total sume creditoare și total solduri debitoare egal cu total solduri creditoare.

BALANȚA DE VERIFICARE :
Încheiată pe luna noiembrie 1991

Simbol cont	Denumirea conturilor	Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
100	„Mijloace fixe“	10 000 000	—	10 000 000	—
200	„Materiale“	3 000 000	500 000	2 500 000	—
300	„Casa“	5 000 000	4 990 000	10 000	—
410	„Furnizori“	1 800 000	2 510 000	—	710 000
700	„Capital social“	—	10 000 000	—	10 000 000
800	„Credite pe termen scurt“	1 200 000	3 000 000	—	1 800 000
	Total	21 000 000	21 000 000	12 510 000	12 510 000

Balanța de verificare cu trei egalități permite aplicarea controlului în depistarea erorilor prin urmărirea obținerii egalităților pentru soldurile inițiale, rulajele lunii curente și soldurile finale ale conturilor sintetice. După forma de prezentare a acestei balanțe se disting două tipuri: *formă tabelară* și *forma tablei de șah sau matricială*.

Simbol cont	Denumirea conturilor	Sold initial		Rulaje curente		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C
100	„Mijloace fixe“	9 000 000	—	1 000 000	—	1 000 000	—
200	„Materiale“	2 600 000	—	400 000	500 000	2 500 000	—
300	„Casa“	15 000	—	4 985 000	4 990 000	10 000	—
410	„Furnizori“	—	400 000	1 800 000	2 110 000	—	710 000
700	„Capital social“	—	9 000 000	—	1 000 000	—	10 000 000
701	„Credite pe termen scurt“	—	2 215 000	1 200 000	785 000	—	1 800 000
	Total	11 615 000	11 615 000	9 385 000	9 385 000	12 510 000	12 510 000

Balanța de verificare cu patru serii de egalități, și anume:

- total sume debitoare din balanța precedentă egal cu total sume creditoare din balanța precedentă;
- total rulaje debitoare curente egal cu total rulaje creditoare curente;
- total sume debitoare egal cu total sume creditoare;
- total solduri finale debitoare egal cu total solduri finale creditoare.

● **Balanțele de verificare analitice** au menirea de a descoperi eventuale erori în evidența analitică. Pentru fiecare cont sintetic concretizat în conturi analitice, se întocmește câte o balanță de verificare analitică. Erorile depistate în evidența analitică se datorează nerespectării legăturii dintre contul sintetic și conturile analitice care îl dezvoltă. Corectitudinea evidenței analitice se atestă prin următoarele *corelații*:

- totalul sumelor debitoare ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu totalul sumelor debitoare ale contului sintetic;

— totalul sumelor creditoare ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic ;

— totalul soldurilor finale ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu soldul final al contului sintetic.

Forma bilanțelor de verificare analitice este determinată de funcția contabilă a conturilor și de numărul etaloanelor de evidență folosite în exprimarea elementelor patrimoniale, astfel :

Bilanțele de verificare analitice pentru conturi monofuncționale, care la rândul lor pot fi : bilanțe de verificare monofuncționale exprimate într-un *singur etalon economic (valoric)*, care ajută la verificarea unor conturi de activ sau de pasiv („Debitori“, „Clienți“, „Furnizori“, „Decontări cu bugetul statului“ etc.), bilanțe de verificare analitice pentru conturi monofuncționale, care utilizează *două etaloane (cantitativ și valoric)* și se întocmesc pentru conturile : „Mărfuri în depozite“, „Produse finite“, „Obiecte de inventar în depozit“ etc.

Bilanțele de verificare analitice pentru conturile bifuncționale, cum sînt bilanțele analitice pentru conturile : „Decontarea între unitate și organul ierarhic superior“, „Decontări între unitate și subunități“ etc.

Bilanțele de verificare, pe lângă funcția de centralizare, de depistare a erorilor, servesc la efectuarea unor analize economice în cadrul societății, ca, de exemplu : modul de realizare a sarcinilor programate de respectarea a normativelor de surse circulante, de respectare a principiului eficienței economico-financiare etc. De asemenea, au funcție de control a respectării integrității mijloacelor materiale și bănești, prin compararea soldurilor finale din conturile activelor patrimoniale cu soldurile faptice stabilite prin inventariere.

2. METODOLOGIA ÎNTOCMIRII BALANȚELOR DE VERIFICARE ȘI IDENTIFICAREA ERORILOR

Întocmirea bilanțelor de verificare sintetice necesită următoarele lucrări :

Se stabilesc rulajele debitoare și creditoare ale conturilor sintetice (rulajele se stabilesc în fișele șah sau în Cartea mare).

Se completează formularul de bilanță de verificare care implică următoarea desfășurare :

— informațiile contabile care se referă la perioade de gestiune anterioară celei pentru care se întocmește bilanța de verificare (soldurile inițiale sau sumele precedente debitoare și creditoare) se completează prin preluarea lor direct din bilanț sau din bilanța de verificare precedentă ;

— rulajele debitoare și creditoare ale lunii curente se trec în bilanța de verificare din fișele sintetice șah sau din Cartea mare ;

— totalul sumelor debitoare și cel al sumelor creditoare, pentru bilanțele de verificare cu una sau două egalități se stabilesc tot din fișele sintetice șah, sau din Cartea mare (însumind soldul inițial cu rulajul pe luna curentă).

În bilanța de verificare cu patru serii de egalități, totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare se stabilește direct în formularul de bilanță de verificare : total sume precedente debitoare plus rulajul debitor egal cu total sume debitoare și respectiv total sume precedente creditoare plus rulajul creditor egal cu total sume creditoare :

— soldurile finale se determină în bilanță prin diferența între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare ale fiecărui cont ;

— se totalizează coloanele din balanța de verificare și fiecare pereche de coloane a balanței de verificare trebuie să oglindească totaluri egale.

Intocmirea balanțelor de verificare analitice implică efectuarea următoarelor lucrări :

— se totalizează fiecare cont analitic și se stabilește soldul în cadrul fișei iar pentru conturile cu două etaloane de evidență (cantitativ și valoric) trebuie să se totalizeze cantitățile intrate și ieșite și să se stabilească stocul final ;

— se completează formularul de balanță de verificare analitică prin preluarea totalurilor stabilite în fișe pentru fiecare cont analitic ; omiterea unui cont analitic din balanță duce la nerealizarea corelației cu contul sintetic corespunzător ;

— se totalizează fiecare coloană din balanța de verificare analitică, apoi se fac următoarele *corelații* :

în balanțele analitice pentru conturile monofuncționale, diferența între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare trebuie să fie egală cu totalul coloanei de sold debitor sau creditor, după caz ;

în balanțele analitice pentru conturi bifuncționale, diferența între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare trebuie să fie egală cu diferența între totalul soldurilor debitoare și totalul soldurilor creditoare ale conturilor analitice ;

— în balanțele de verificare cu două etaloane de evidență, se totalizează și cantitățile în scopul verificării exactității înregistrărilor prin realizarea corelației : stoc precedent plus total intrări, minus total ieșiri, egal cu stoc final (stocurile finale din balanță trebuie să fie egale cu stocurile finale din fișele de magazie).

Se verifică și corelația dintre contul sintetic și balanța de verificare analitică.

a. *Intocmirea balanței de verificare cu trei serii de egalități. Exemplu.* Patrimoniul Societății Comerciale „Unirea” S.A. București la data de 31 decembrie se prezintă, conform bilanțului încheiat la sfârșitul anului 1991, astfel :

BILANȚ
încheiat la 31 decembrie 1991

ACTIV		PASIV	
„Mijloace fixe“	200 000 000	„Capital social“	20 000 000
„Materiale“	4 000 000	„Credite pe termen scurt“	4 000 000
„Debitori“	900 000	„Furnizori“	5 000 000
„Disponibil la bancă“	20 000 000	„Decontări cu salariații unității“	15 000 000
„Casa“	100 000	„Decontări cu bugetul statului“	1 000 000
TOTAL ACTIV	225 000 000	TOTAL PASIV	225 000 000

În cursul lunii ianuarie au avut loc următoarele operații economico-financiare :

— s-a ridicat de la bancă suma de 1 500 000 lei, conform cecului de numerar ;

— conform statelor de plată, s-au plătit salarii în valoare de 1 500 000 lei ;

— conform notei de recepție-constatare de diferențe s-au primit materiale de la ROMARC S.A., București în valoare de 52 000 lei, și anume :

detergent lichid simbol intern	123 544 200 kg × 200 lei/kg	= 40 000 lei
perlan alb simbol intern	106 942	
	100 kg × 120 lei/kg	= 12 000 lei
	Total	52 000 lei

— s-au eliberat materii prime din magazie conform bonului de consum, în valoare de 40 000 lei pentru întreținere magazine, depozite etc. și anume :
detergent lichid simbol intern 123 544

$$200 \text{ kg} \times 200 \text{ lei/kg} = 40\,000 \text{ lei};$$

— conform referatului de acordare a avansului, un salariat a primit un avans de la casierie de la 15 000 lei;

— s-a achitat obligația față de furnizori, existentă la începutul anului, conform extrasului de cont, 5 000 000 lei, și anume :

„Bucur“ S.A., București 4 000 000 lei,

pentru „ROMARC“ S.A., București 1 000 000 lei;

— s-a încasat de la un debitor, conform chitanței și registrului de casă, suma de 100 000 lei;

— s-a recepționat un camion nou, conform procesului-verbal de recepție a mijloacelor fixe în valoare de 700 000 lei, ca aport de capital.

Pe baza analizei contabile a operațiilor economice, se întocmesc următoarele articole contabile în evidența cronologică :

4 ian.		
15 000 000 „Casa“	=	„Disponibil la bancă“ 15 000 000
4 ian.		
15 000 000 „Decontări cu salariații“	=	„Casa“ 15 000 000
14 ian.		
52 000 „Materiale“	=	„Furnizori“ 52 000
18 ian.		
40 000 „Cheltuieli de circulație“	=	„Materiale“ 40 000
20 ian.		
15 000 „Debitori“	=	„Casa“ 15 000
24 ian.		
5 000 000 „Furnizori“	=	„Disponibil la bancă“ 5 000 000
27 ian.		
100 000 „Casa“	=	„Debitori“ 100 000
700 000 „Decontări cu acționarii“		„Capital social“ 700 000
31 ian.		
700 000 „Mijloace fixe“	=	„Decontări cu acționarii“ 700 000
		Total ianuarie 35 907 000

Se efectuează înregistrările în evidența sistematică, mai întâi soldurile inițiale de la 1 ianuarie 1991, și în continuare debitările și creditările fiecărui cont sintetic în ordinea cronologică a documentelor de evidență înregistrate iar prin însumare se determină totalul sumelor debitoare și creditoare, astfel :

Debit		„Mijloace fixe”		Credit
1.I. Sold inițial	200 000 000			
31.I.	700 000			
Rulaj luna ianuarie	700 000			
Total sume	200 700 000			
Debit		„Materiale”		Credit
1.I. Sold inițial	4 000 000	18.I.	40 000	
14.I.	52 000	Rulaj luna ianuarie	40 000	
Rulaj luna ianuarie	52 000			
Total sume	4 052 000			
Debit		„Debitori”		Credit
1.I. Sold inițial	900 000	27.I.	100 000	
20.I.	15 000	Rulaj luna ianuarie	100 000	
Rulaj luna ianuarie	15 000			
Debit		„Disponibil la bancă”		Credit
1.I. Sold inițial	20 000 000	4.I.	15 000 000	
		24.I.	5 000 000	
		Rulaj luna ianuarie	20 000 000	
Total sume	20 000 000			
Debit		„Casa”		Credit
1.I. Sold inițial	100 000	4.I.	15 000 000	
24.I.	15 000 000	20.I.	15 000	
D7.I.	100 000	Rulaj luna ianuarie	15 015 000	
Rulaj luna ianuarie	15 100 000			
Total sume	15 200 000			
Debit		„Capital social”		Credit
		1.I. Sold inițial	200 00 0000	
		31.I.	700 000	
		Rulaj luna ianuarie	700 000	
		Total sume	200 700 000	
Debit		„Credite pe termen scurt”		Credit
		1.I. Sold inițial	4 000 000	
Debit		„Furnizori”		Credit
24.I.	5 000 000	1.I. Sold inițial	5 000 000	
Rulaj luna ianuarie	5 000 000	14.I.	52 000	
		Rulaj luna ianuarie	52 000	
		Total sume	5 052 000	
Debit		„Decontări cu salariații”		Credit
4.I.	15 000 000	1.I. Sold inițial	15 000 000	
Rulaj luna ianuarie	15 000 000			
Debit		„Decontări cu bugetul statului”		Credit
		1.5. Sold inițial	1 000 000	
Debit		„Cheltuieli de circulație”		Credit
18.I.	40 000			
Rulaj luna ianuarie	40 000			
Debit		„Decontări cu acționarii”		Credit
	700 000		700 000	

Se completează balanța de verificare cu trei serii de egalități:

Balanța de verificare la data de 31.1.1992

Simbol cont	Denumirea conturilor	Sold inițial		Rulaje curente		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C
100	„Mijloace fixe“	200 000 000	—	700 000	—	200 700 000	—
200	„Materiale“	4 000 000	—	52 000	40 000	4 012 000	—
300	„Casa“	100 000	—	151 000 00	150 150 00	185 000	—
340	„Disponibil la bancă“	20 000 000	—	—	20 000 000	—	—
400	„Debitori“	900 000	—	15 000	100 000	815 000	—
410	„Furnizori“	—	5 000 000	5 000 000	52 000	—	52 000
420	„Decontări cu salariații“	—	15 000 000	15 000 000	—	—	—
501	„Cheltuieli de circulație“	—	—	40 000	—	40 000	—
700	„Capital social“	—	200 000 000	—	700 000	—	200 700 000
800	„Credite pe termen scurt“	—	4 000 000	—	—	—	4 000 000
430	„Decontări cu bugetul statului“	—	1 000 000	—	—	—	1 000 000
460	„Decontări cu acționarii“	—	—	700 000	700 000	—	—
	Total	225 000 000	225 000 000	36 607 000	36 607 000	205 752 000	205 752 000

Pentru întocmirea balanței de verificare cu trei serii de egalități pe luna ianuarie, s-a procedat astfel:

— prima egalitate s-a completat cu soldurile inițiale preluate din bilanț;
— rulajul debitor și creditor pentru fiecare cont s-a preluat din Cartea mare (fișe șah);

— s-a stabilit soldul final pentru fiecare cont sintetic, după formula: sold inițial debitor plus rulaj debitor, minus rulaj creditor, egal cu sold final debitor sau sold inițial creditor plus rulaj creditor, minus rulaj debitor, egal cu sold final creditor;

— s-au totalizat coloanele din balanța de verificare obținându-se perechile de egalități.

Totalul rulajelor din luna curentă trebuie să fie egal cu totalul înregistrărilor din jurnal (36 607 000 lei).

Balanța de verificare întocmită atestă că înregistrările în contabilitate s-au făcut corect.

Nerealizarea unor egalități în cadrul balanței de verificare sau a corelației cu totalul din jurnalul de înregistrare semnalează existența unor erori de înregistrare. Pentru depistarea acestora, se procedează la o verificare metodică; se începe cu verificarea de la informațiile cele mai centralizate până la înregistrarea documentelor justificative în contabilitate, și anume:

— se adună din nou toate coloanele balanței de verificare;
— se verifică pentru fiecare cont modul cum s-a determinat în cadrul balanței totalul sumelor debitoare și creditoare, cît și soldul;

Simbol cont	Denumirea conturilor	Sume precedente		Rulaje curente		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
100	„Mijloace fixe“	200 000 000	—	700 000	—	200 700 000	—	200 700 000	—
200	„Materiale“	4 000 000	—	52 000	40 000	4 052 000	40 000	4 012 000	—
300	„Casa“	100 000	—	15 100 000	15 015 000	15 200 000	15 015 000	185 000	—
310	„Disponibil la bancă“	20 000 000	—	—	20 000 000	20 000 000	20 000 000	—	—
498	„Debitori“	900 000	—	15 000	100 000	915 000	100 000	815 000	—
410	„Furnizori“	—	5 000 000	5 000 000	52 000	5 000 000	5 052 000	—	52 000
420	„Decontări cu salariații“	—	15 000 000	15 000 000	—	15 000 000	15 000 000	—	—
501	„Cheltuieli de circulație“	—	—	40 000	—	40 000	—	40 000	—
700	„Capital social“	—	200 000 000	—	700 000	—	200 700 000	—	200 700 000
701	„Fondul mijloacelor circulante“	—	4 000 000	—	—	—	4 000 000	—	4 000 000
430	„Decontări cu bugetul statului“	—	1 000 000	—	—	—	1 000 000	—	1 000 000
460	„Decontări cu acționarii“	—	—	700 000	700 000	700 000	700 000	—	—
	Total	225 000 000	225 000 000	36 607 000	36 607 000	261 607 000	261 607 000	205 752 000	205 752 000

— se verifică transcrierea rulajelor din fișele șah, sau Cartea mare, în formularul balanței de verificare ;

— se verifică totalizarea fiecărei fișe șah sau din Cartea mare ;

— se efectuează verificarea prin punctaj a fiecărei înregistrări în evidența sistematică, cu documentele de evidență și centralizatoare, numită și verificarea de fond. Prin *verificarea de fond* se depistează următoarele erori : înregistrarea unor sume în debitul contului în loc de creditul acestuia ; omiterea unei sume la înregistrarea într-unul din cele două conturi ale articolului contabil.

Operația de punctaj dă posibilitatea descoperirii unor erori care prin intermediul balanței de verificare nu se pot depista, cum sînt : *erorile de imputație*, adică inexistența unei concordanțe între articolul contabil și operația economică supusă înregistrării. De exemplu, pentru încasarea unei sume de către casier de la un debitor, se întocmește articolul contabil „Disponibil la bancă” = „Debitori”, în loc de „Casa” = „Debitori” ; inversarea articolului contabil ; înscrierea operației economice în ambele conturi cu altă sumă decît cea reală ; *erorile de compensație*, ca de exemplu : înregistrarea unei sume mai mici în debitul unui cont se compensează cu o sumă înscrisă mai mare în debitul altui cont ; omiterea completă de la înregistrare a unei operații economice sau înregistrarea acesteia de două ori etc.

În practică, cele mai utilizate balanțe de verificare sînt cele cu patru serii de egalități.

b. Întocmirea balanțelor de verificare cu patru serii de egalități și a balanțelor de verificare analitice. Balanțele de verificare cu trei serii de egalități sînt lipsite de posibilitatea comparării sumelor de la sfîrșitul lunii curente cu sumele de la sfîrșitul lunii precedente, ceea ce a determinat conceperea și folosirea balanțelor de verificare cu patru serii de egalități.

Cele patru serii de egalități sînt următoarele :

— totalul sumelor debitoare din lunile precedente este egal cu totalul sumelor creditoare din lunile precedente ;

— totalul rulajelor debitoare ale lunii curente este egal cu totalul rulajelor creditoare ale lunii curente ;

— totalul sumelor debitoare la data întocmirii balanței este egal cu totalul sumelor creditoare la data întocmirii balanței ;

— totalul soldurilor finale debitoare este egal cu totalul soldurilor finale creditoare.

Întocmirea balanței de verificare cu patru serii de egalități se face respectînd aceeași procedură de întocmire ca la balanța cu trei serii de egalități.

Întocmirea balanțelor de verificare analitice se face după procedura prezentată.

Exemplu privind modul de întocmire a balanțelor de verificare analitice pentru conturile monofuncționale cu două etaloane de evidență : La 1 ianuarie 1991 „Unirea S.A.” prezintă la contul „Materiale” un sold debitor de 4 000 000 lei, iar la contul „Furnizori” un sold creditor de 500 000 lei.

În conturile analitice, situația soldurilor este următoarea :

Denumirea contului analitic	U/M	Cantitate	P.U.	Valoarea
„Detergent lichid”	kg	1 250	200	250 000
„Dezinfectant cationic”	kg	5 000	750	3 750 000
Total				4 000 000

Pentru furnizori

„Bucur“ S.A., București 450 000 lei
 „ROMARC“ S.A., București = 50 000 lei

În luna ianuarie au avut loc următoarele operații economice :
 Se recepționează de la „ROMARC S.A., București

— detergent lichid 200 × 200 lei/kg 40 000 lei
 — perlan alb 100 kg × 120 lei/kg 12 000 lei
 Total 52 000 lei

S-au achitat din disponibilul de la bancă următoarele sume :

— „Bucur“ S.A., București 4 000 000 lei
 — „ROMARC“ S.A. București 1 000 000 lei
 Total 5 000 000 lei

S-au eliberat din magazie pentru întreținere magazine, depozite etc.,
 200 kg detergent lichid a 200 lei/kg = 40 000 lei.

Înregistrările sintetice în evidența cronologică cât și în cea sistematică
 au fost prezentate în paginile precedente. În continuare se înregistrează în
 evidența sistematică analitică pentru conturile „Materiale” și „Furnizori” :

Debit	„Dezinfectant cationic”		Credit
I.I.	5 000 kg	3 750 000 lei	

Debit	„Detergent lichid”		Credit
I.I.	1 250 kg	250 000 lei	
Oper. 1)	200	40 000 lei	Oper. 3) 200 kg 40 000 lei
Total	1 450 kg	290 000 lei	

Debit	„Perlan alb”		Credit
I.I.			
Oper. 1)	100 kg	12 000 lei	
Total	100	12 000 lei	

Debit	„Bucur — S.A.”		Credit
Oper. 2)	4 000 000		
		I.I.	4 000 000 lei
		Oper. 4)	52 000 lei
		Total	4 052 000 lei

Debit	„Romarc S.A.”		Credit
Oper. 2)	1 000 000		
		I.I.	1 000 000 lei

Balanța de verificare analitică a contului „Materiale” pentru luna ianuarie 1991

Nr. crt.	Denumirea conturilor analitice	U.M.	Cantitate			Stoc final	Valori			Sold final
			Stoc inițial	In-trări	Ieșiri		Sold inițial	Rulaje debit	Rulaje credit	
1	„Detergent cationic”	kg	5 000	—	—	5 000	3 750 000	—	—	3 750 000
2	„Detergent lichid”	kg	1 250	200	200	1 250	250 000	40 000	40 000	250 000
3	„Perlan alb”	kg	—	100	—	100	—	12 000	—	12 000
	Total		6 250	300	200	6 350	4 000 000	52 000	40 000	4 012 000
	Total cont sintetic „Materiale”						4 000 000	52 000	40 000	4 012 000

Se verifică corelațiile în cadrul balanței :

— pentru cantitatea: $6\,250 + 300 - 200 = 6\,350$

— pentru valori: $4\,000\,000 + 52\,000 - 40\,000 = 4\,012\,000$

Pentru a verifica concordanța între contul sintetic „Materiale” și totalul valorilor din coloanele balanței de verificare analitică a contului, informațiile oglindite de contul „Materiale” se înscriu sub balanța de verificare.

Exemplu privind modul de întocmire a balanței de verificare analitice pentru conturile monofuncționale cu un singur etalon de evidență :

BALANȚA
de verificare a contului „Furnizori” pe luna ianuarie 1991

Nr. crt.	Denumirea conturilor analitice	Soldul precedent	RULAJE		Sold
			Debitoare	Creditoare	
1	„Bucur S.A.”	4 000 000	4 000 000		
2	„ROMARC” S.A.	1 000 000	1 000 000	52 000	—
	Total	5 000 000	5 000 000	52 000	52 000
	Cont sintetic „Furnizori”	5 000 000	5 000 000	52 000	52 000

Verificarea corelației interne a balanței de verificare analitice ($5\,000\,000 + 52\,000 - 5\,000\,000 = 52\,000$) corespunde. De asemenea, făcând compararea totalului balanței de verificare cu informațiile din contul analitic „Furnizori” reiese o concordanță perfectă, deci înregistrările în conturi s-au făcut corect.

Balanțele de verificare, pe lângă funcția de verificare pe care o îndeplinesc, constituie și o modalitate pentru efectuarea unor analize economice în cadrul societății. De exemplu, prin compararea datelor din două perioade succesive (rulajele curente din balanța de verificare precedentă cu rulajele din balanța curentă) se poate face o apreciere generală asupra mersului activității economice a unității. Balanțele de verificare reflectă date efective privind aprovizionarea cu materiale, obținerea de produse finite, livrarea mărfurilor etc., care comparate cu datele din program conduc la stabilirea gradului de îndeplinire a programului.

De asemenea, comparând stocurile normate pentru fiecare material cu stocurile efective din balanțele analitice, se pot determina stocurile supra-normative sau subnormative.

Datele din balanțele de verificare servesc la determinarea minusului sau plusului de garanție pentru creditele acordate de Banca Națională.

În continuare se va exemplifica modul cum se utilizează datele furnizate de balanțele de verificare în munca de analiză a activității. Rulajul debitor al contului „Materiale” din balanța de verificare reflectă aprovizionarea realizată pe luna ianuarie, și anume 52 000 lei (vezi balanța de verificare cu patru serii de egalități). Programul de aprovizionare a fost de 50 000 lei, pe luna ianuarie. Din comparația acestor date, se determină gradul de îndeplinire a programului.

$$\frac{\text{Rulajul debitor al contului „Materiale”}}{\text{Programul de aprovizionare cu materiale}} \cdot 100 = \frac{52\,000}{50\,000} \cdot 100 = 104\%$$

Această constatare global-valorică trebuie aprofundată prin stabilirea gradului de îndeplinire a programului pe fiecare sortiment de material, datele efective pentru fiecare sortiment luându-se din balanțele de verificare analitice. Se poate aprecia că societatea a realizat o aprovizionare corespunzătoare numai atunci când realizează programul atât global cât și pe fiecare sortiment în parte.

Comparând soldul debitor al contului „Materiale” cu necesarul la acest element patrimonial se stabilesc eventualele diferențe în plus sau în minus, deci stoc peste necesar așa cum reiese din tabelul următor :

Specificarea elementului patrimonial	U/M	Necesar	Efectiv reieșit din balanță	Peste necesar	Subnormativ
Sîrmă inox 10 mm	kg	1 000	1 000	—	—
Sîrmă cromnichel 20/2,5	kg	8 000	14 000	6 000	—
Cositor	kg	8 500	8 200	—	300

Din tabelul de mai sus rezultă tendința societății comerciale de a forma stoc peste necesar la sîrmă cromnichel, ceea ce contravine unei bune aprovizionări, creînd neajunsuri altor societăți care au nevoie de bani pentru desfășurarea normală a procesului de producție, deoarece nu vor avea disponibil în cont.

Din exemplele date, reiese că evidența contabilă furnizează informații importante în legătură cu modul cum se realizează programul și bugetul de venituri și cheltuieli.

CAPITOLUL VI

INVENTARIEREA PATRIMONIULUI**1. NECESITATEA ȘI IMPORTANȚA INVENTARIERII**

Controlul financiar preventiv constituie o formă importantă a controlului organizat în cadrul ramurilor economiei naționale și a societăților comerciale, și se exercită înainte de efectuarea propriu-zisă a operațiilor economice și financiare. *Obiectivele controlului financiar preventiv se concretizează în :*

- întărirea ordinii în mînuirea și gospodărirea capitalului ;
- folosirea cu maximum de eficiență a tuturor resurselor materiale și bănești ;
- creșterea răspunderii tuturor factorilor de decizie din societățile comerciale.

Controlul financiar preventiv este un control specializat, care implică verificarea și analiza activității economice și financiare a societății sub aspectul legalității, oportunității și economicității operațiilor, al folosirii raționale a activelor materiale și bănești, al apărării integrității patrimoniului.

În societățile comerciale și de alimentație publică, controlul financiar preventiv se exercită de către trei categorii de persoane, și anume : contabilul șef ; înlocuitorii acestuia, pe perioada cît titularii nu sînt în unitate ; persoane special împuternicite.

Sînt supuse controlului financiar actele care privesc : încheierea și executarea contractelor economice ; plățile de salarii și de orice alte drepturi ; constituirea de fonduri ; consumul de valori materiale ; casarea și declararea mijloacelor fixe etc.

Dovada exercitării controlului financiar preventiv de către persoana împuternicită în acest scop, se face prin semnătura pusă pe documentele care consemnează operațiile economico-financiare.

Contabilitatea reflectă continuu și în totalitate existența și mișcarea activelor, a surselor și modificărilor ce apar datorită operațiilor economice din cadrul societăților comerciale.

Cu toate că existența și mișcarea valorilor materiale și bănești sînt consemnate în documente și apoi înregistrate în evidența contabilă și evidența operativă, este posibil ca datele din evidență să nu exprime întotdeauna situația reală.

În activitatea curentă pot avea loc unele modificări cantitative și valorice ale mijloacelor economice care nu pot fi consemnate în documente. Aceste nepotriviri pot fi determinate de următoarele cauze :

- schimbări produse în substanța bunurilor materiale sub influența factorilor naturali (uscare, evaporare, învechire, alterare etc.) ;
- greșeli de manipulare privind calitatea bunurilor eliberate ;
- neglijență, neatenție, sustrageri, furturi, delapidări etc.



Din aceste cauze este necesar ca, periodic, să se confrunte existențele reale cu ceea ce este înregistrat în evidență. Aceasta se realizează cu ajutorul inventarierii, formă a controlului gestionar.

Inventarierea constituie un procedeu al contabilității, cu ajutorul căruia se constată faptic existența elementelor patrimoniale ale unității economice din punct de vedere calitativ, cantitativ și valoric, la un moment dat.

Scopul inventarierii constă în verificarea modului cum au fost gospodărite bunurile încredințate gestionarilor în vederea asigurării integrității patrimoniului, iar pentru eventualele lipsuri stabilește cauzele și ia măsurile corespunzătoare pentru recuperarea pagubelor, precum și pentru prevenirea lor în viitor.

Obiectul inventarierii îl constituie patrimoniul, format din valorile materiale și bănești și din drepturile și obligațiile unității rezultate din activitatea economică desfășurată. De asemenea, sînt supuse inventarierii bunurile aparținînd altor unități, aflate temporar în unitatea unde se efectuează inventarierea.

Inventarierea patrimoniului se face cel puțin o dată pe an, unele elemente patrimoniale însă, sînt supuse inventarierii și în cursul anului, de mai multe ori, sau la perioade de peste un an, astfel :

— mărfurile și ambalajele la unitățile de desfacere cu amănuntul și de alimentație publică la care vînzarea se face pe bază de bon, cu plata direct la vînzător fără bon, și care au casă de marcaj, se inventariază cel puțin de trei ori pe an ;

— mijloacele bănești, hîrțiile de valoare, cecurile și alte valori aflate în casieria unității se inventariază o dată pe lună ;

— mijloacele fixe (clădiri, construcții speciale) se pot inventaria o dată la trei ani.

Inventarierea se mai efectuează obligatoriu și în următoarele situații :

— ori de cîte ori intervine o predare-primire de gestiune ;
— ori de cîte ori sînt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decît prin inventariere ;

— la cererea organelor de control sau a altor organe împuternicite ;

— în cazul modificării prețurilor, ca urmare a hotărîrii organelor competente, pentru determinarea stocurilor existente și pentru înregistrarea diferențelor provenite din reevaluare ;

— în cazul reorganizării unor societăți comerciale prin comasare, divizare sau dizolvare ;

— în urma unor calamități (inundații, cutremure, incendii etc.) sau a unor cazuri de forță majoră ;

— la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului asupra activității societății comerciale.

2. FELURILE ȘI ETAPELE INVENTARIERII

După intervalul de timp la care se efectuează, inventarierea poate fi :

— *inventariere anuală*, care se efectuează anual, în vederea determinării existențelor reale de mijloace economice și de fonduri ;

— *inventariere periodică*, care se efectuează pentru verificarea existenței mijloacelor economice în cursul anului, la anumite intervale de timp (3 luni, 6 luni, o lună).

După procedeul folosit, inventarierea poate fi :

— *inventarierea totală*, care constă din numărarea, măsurarea, cântărirea tuturor mijloacelor patrimoniale cuprinse în inventariere ;

— *inventarierea prin sondaj*, care constă din numărarea, măsurarea, cântărirea anumitor feluri din totalitatea mijloacelor cuprinse în inventariere.

După gradul de cuprindere a mijloacelor economice, inventarierea poate fi :

— *inventariere generală*, care cuprinde totalitatea mijloacelor și surselor societății comerciale, inclusiv cele străine aflate temporar în unitate se efectuează, de regulă, la sfârșitul anului și oferă posibilitatea unei confruntări complete a datelor contabile cu realitatea constatată prin inventariere ;

— *inventariere parțială*, care constă în verificarea numai a unei părți din mijloacele economice ale unității (materiale, produse finite, mărfuri).

Etapele inventarierii. Pentru desfășurarea în bune condiții a inventarierii patrimoniului, potrivit dispozițiilor legale în vigoare, în cadrul unităților se constituie comisii de inventariere.

Atunci când inventarierea este generală, adică cuprinde în sfera sa întreg patrimoniul societății comerciale se constituie o comisie centrală de inventariere, prin decizia dată de conducătorul societății.

Din această comisie fac parte, cadre cu funcții de răspundere din compartimentele : comercial, aprovizionare, desfacere, administrativ și, în mod obligatoriu, contabilul șef, președinte fiind conducătorul unității.

Comisia de inventariere are următoarele sarcini :

— să repartizeze membrii săi pe subcomisii ;

— să instruiască subcomisiile de inventariere ;

— să supravegheze și să controleze modul cum se efectuează operațiile de inventariere ;

— să prezinte conducerii unității rezultatele inventarierii, cu propunerile corespunzătoare.

Pentru efectuarea operativă a verificării faptice a valorilor materiale și bănești, conducerea unității constituie subcomisii de inventariere din cel puțin două persoane (contabilul de gestiune și un salariat din cadrul unui compartiment al unității), emitând decizia de numire pentru fiecare membru.

Potrivit normelor metodologice referitoare la inventariere, din comisiile de inventariere a unui loc de păstrare, de depozitare sau de folosire a mijloacelor economice nu pot face parte gestionarii și șefii compartimentelor respective și nici contabilii care țin evidența gestiunii. Gestionarul este obligat să fie prezent în timpul inventarierii bunurilor de care răspunde.

Tot în decizia de inventariere se precizează durata inventarierii, care este diferită în funcție de specificul activității, de volumul și structura bunurilor supuse inventarierii.

Inventarierea elementelor patrimoniale cuprinde următoarele etape : pregătirea inventarierii ; efectuarea inventarierii ; stabilirea rezultatelor inventarierii ; regularizarea plusurilor și minusurilor constatate.

Pregătirea inventarierii cuprinde principalele măsuri ce trebuie luate de comisia de inventariere pentru desfășurarea în bune condiții a inventarierii, și anume :

— sigilarea locurilor de depozitare a bunurilor, precum și a căilor de acces, cu excepția locului în care a început inventarierea ;

— luarea unei declarații scrise gestionarului respectiv din care să rezulte : dacă în afara bunurilor unității mai are asupra sa și alte bunuri ; dacă are plusuri în gestiune despre a căror cantitate sau valoare are cunoștință ; dacă a primit sau eliberat bunuri fără documente legale ; dacă are documente de

primire-eliberare care n-au fost operate la zi în evidența gestiunii ; dacă deține numerar rezultat din vânzarea mărfurilor, nedepus la casieria întreprinderii ;

- sistarea operațiilor de predare-primire a bunurilor în gestiune ;
- vizarea documentelor la ultima operație, adică efectuarea unui însemn pe document ;
- ridicarea listelor de inventariere necesare inventarierii, vizate și parafate de contabilul șef al unității ;
- verificarea aparatelor de măsurat sau cântărit ;
- aranjarea bunurilor supuse inventarierii.

Efectuarea inventarierii cuprinde stabilirea stocurilor faptice prin numărare, cântărire, măsurare, în funcție de însușirile specifice. Se inventariază cu prioritate bunurile cu grad mare de perisabilitate.

Mărfurile ambalate se despachetează și se verifică ; cele aflate în ambalaje originale se verifică prin sondaj. Pentru aceasta se va lua un număr corespunzător de mărfuri ambalate din diverse loturi sau locuri.

Cantitățile constatate de comisia de inventariere se înscriu în *listele de inventariere*, care se întocmesc separat pe locuri de depozitare, pe gestionari și pe categorii de bunuri. Pentru bunurile care aparțin altor unități se întocmesc liste de inventariere separate (model 6.1).

Completarea listelor de inventariere trebuie să se facă cu respectarea următoarelor cerințe :

- scrierea să se facă cu cerneală sau creion chimic, citeț și fără ștersături sau adăugiri ;
- orice modificare să fie certificată sub semnătură, de către persoanele care urmează să vizeze listele ;
- spațiile libere din liste să se bareze ;
- bunurile înscrise în liste să se numeroteze în continuare, începând cu prima listă ;
- listele se numerotează și se datează începând cu ziua când a avut loc inventarierea ;
- listele se întocmesc, de regulă, în trei exemplare (un exemplar se scrie de către gestionar, iar două exemplare, cu indigou, se scriu de către un membru al comisiei de inventariere) ;
- evaluarea bunurilor inventariate să se facă la prețurile la care sînt înregistrate în evidența contabilă ; respectarea acestei reguli de evaluare asigură posibilitatea comparării valorice a inventarului cu situația scriptică.

„Unirea S.A. București

Gestionar Popescu Vasile

Model 6.1,
Grupa de materiale _____

Pagina _____

LISTA DE INVENTARIERE
întocmită la data de 30 mai 1992

Nr. crt.	Simbol intern	Denumirea bunurilor (materiale, mărfuri etc.)	U/M	Cantitate	Preț unitar, lei	Total, lei
1		ulei brac	l	285	60	17 100
2		untură	kg	100	200	20 000
3		făină	kg	500	50	25 000
4		mălai	kg	200	50	10 000
5		orez	kg	100	80	8 000
6		zahăr	kg	50	65	3 250
7		fasole boabe	kg	150	60	90 000
Totalul paginii			kg			183 350
Echipa de inventariere		Gestionari,		Verificat,		

Pe ultima filă a listelor de inventariere gestionarul trebuie să menționeze :

- dacă toate cantitățile de bunuri au fost stabilite în prezența sa ;
- dacă bunurile respective se află în păstrarea și răspunderea sa ;
- eventualele obiecții pe care le are de făcut ;
- dacă mai are bunuri care au rămas neinventariate.

Listele se semnează pe fiecare filă de membrii comisiei de inventariere și de gestionari, totalurile lor valorice, precum și cele cantitative sînt centralizate în recapitulația listelor de inventariere.

Stabilirea rezultatelor inventarierii — în plus sau în minus — se realizează prin confruntarea valorii stocurilor sau soldurilor scriptice ale evidenței contabile și cele înscrise în fișele de magazie cu soldurile și stocurile faptice, adică cele înscrise în listele de inventar.

Prin *stoc* se înțelege cantitatea de bunuri exprimată în etalon natural, existentă în gestiune la un moment dat, reflectată în fișa de magazie.

Prin *sold* se înțelege valoarea bunurilor (exprimată în etalon bănesc) existente în gestiune sau în evidența contabilă din fișele de magazie (la depozite) și raportul de gestiune al magazinelor și restaurantelor.

Sold faptic este soldul constatat la locul unde se găsesc bunurile și este înscris în listele de inventar.

Dacă stocul faptic este mai mare decît stocul scriptic diferența reprezintă *plus de inventar* ; dacă stocul faptic este mai mic decît stocul scriptic, diferența reprezintă *minus de inventar*. Pentru stabilirea plusurilor și minusurilor de inventar se întocmesc situații comparative, pe grupe și feluri de mijloace economice, care cuprind, pe de o parte situația din listele de inventariere, iar pe de altă parte, situația din evidența contabilă, la data inventarierii.

După stabilirea plusurilor și a minusurilor, comisia de inventariere este obligată să ceară explicații scrise de la cei ce răspund de bunuri pentru a stabili cauzele care au provocat diferențele.

Regularizarea plusurilor și minusurilor de inventar. În urma încheierii inventarierii, comisia de inventariere întocmește *procesul-verbal de inventariere*, care conține următoarele elemente : felul inventarierii, denumirea activelor și a gestiunilor, data începerii și terminării inventarierii, diferențele constatate și cauzele acestora, propunerile privind măsurile de lichidare a lor.

În baza acestui document, serviciul contabilității trebuie să pună de acord datele evidenței contabile cu situația listelor de inventariere.

În cazul în care se constată lipsuri, comisia trebuie să acorde cota de perisabilități — adică scăzămintele legale provenite din uscare, evaporare, scurgere, spargeri în timpul manipulării etc. Aceste perisabilități admise sînt stabilite prin dispoziții legale.

În cazul în care evidența mărfurilor se ține cantitativ și valoric (la depozitele cu ridicata și la depozitele de repartizare), atunci se admite compensarea între cantitățile constate în plus și cele în minus, dar numai la sorturile aceleiași grupe de produse cu multiple elemente comune. De exemplu, în cazul gestiunii depozitului de repartizare s-ar putea compensa în întregime minusul de 10 kg orez gîlat a 100 lei/kg, deci 1 000 lei, cu plusul constatat la orez obișnuit tot în limita a 10 kg a 80 lei/kg, deci 800 lei. Minusul valoric (de 200 lei) nu se compensează ci se impută gestionarului, după cum nici plusul valoric care se înregistrează ca intrare.

La gestiunile cu evidență valorică nu se fac compensări, iar perisabilitățile se acordă numai în cazul cînd se constată lipsuri.

Regularizarea plusurilor de inventar se realizează prin sporirea valorii elementelor patrimoniale din contabilitate, astfel încît acestea să corespundă cu existențele faptice.

Regularizarea minusurilor de inventar se realizează, în funcție de cauzele care le-au generat.

Lipsurile imputabile ca urmare a neglijenței în gospodărirea elementelor patrimoniale, a distrugerii, sustragerii, delapidărilor revin persoanelor ce le-au avut în păstrare, fiind obligate la despăgubiri. Aceste lipsuri de valori se impută persoanelor vinovate, fie la prețul cu amănuntul, fie la prețul pieței, fie la prețurile de înregistrare majorate cu coeficienții prevăzuți de lege (mijloace fixe, ambalaje).

Imputarea lipsurilor se realizează în baza dispoziției sau deciziei de reținere, emisă de conducătorul societății comerciale și pe baza angajamentului de plată dat în scris de persoana vinovată.

Lipsurile care se încadrează în limita scăzămintelor legale admise (perisabilități), care nu sînt urmarea neglijenței personalului, se consideră cheltuieli ale întreprinderii și sînt suportate de acestea, fiind incluse în cheltuielile de producție sau de circulație.

Lipsurile cauzate de calamitățile naturale (cutremur, inundație, îngheț, incendiu) se consideră pierderi și se suportă din profitul realizat.

La unele lipsuri la care nu se pot stabili cauzele imediat, evidența contabilă le va înregistra ca situații în curs de lămurire, într-un timp cit mai scurt. Diferențele în plus se înregistrează ; dacă valoarea lor este mare se pot lua măsuri împotriva persoanei care răspunde.

3. REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A DIFERENȚELOR CONSTATATE LA INVENTARIERE

Exemplu. Pentru înțelegerea regularizării diferențelor constatate cu ocazia inventarierii se prezintă situațiile din evidența scriptică și faptică a două întreprinderi comerciale : Unirea S.A. și Bucur S.A.

Conform listei de inventariere a valorilor materiale din cadrul gestiunii nr. 1 se înregistrează diferențele :

— Lipsa a 100 kg zahăr tos la prețul cu amănuntul de 140 lei, adaos comercial 10% din vina gestionarului :

	%	=	230 „Mărfuri în depozitul cu ridicata	14 000
498 „Debitori“				12 600
239 „Adaos comercial“				1 400

498 „Debitori“	=	%	1 400
		501 „Cheltuieli de circulație“	200
		430 „Decontări cu bugetul statului“	1 200

— Lipsa a 10 kg orez la prețul cu amănuntul de 150 lei, adaos comercial 10%. Lipsa se încadrează în perisabilități.

	%	=	230 „Mărfuri în depozitele cu ridicata	1 500
501 „Cheltuieli de circulație“				1 350
239 „Adaos comercial“				150

— Plus la inventar 50 kg înălai superior la prețul cu amănuntul de 50 lei, adaos comercial 10%.

230 „Mărfuri în depozitele cu ridicata“				
	%		2 500	
		750 „Profit și pierderi“	2 250	
		239 „Adaos comercial“	250	

— Lipsa a 10 kg griș la prețul cu amănuntul de 50 lei, adaos comercial 10% ; nu se poate stabili imediat vinovatul.

	%	=	230 „Mărfuri în depozitele cu ridicata	500
495 „Decontări în curs de lămurire“				450
239 „Adaos comercial“				50

Conform situației comparative a diferențelor constatate la inventarierea mărfurilor la „Unirea” S.A. se vor efectua următoarele înregistrări.

— Plusul la inventar la prețul cu amănuntul, de 4 000 lei, adaos 10%, se înregistrează în favoarea unității :

231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“	=	%	4 000
		750 „Profit și pierderi“	3 600
		239 „Adaos comercial“	400

— Lipsa de 2 000 lei, preț cu amănuntul, adaos comercial 10 %, se impută vinovaților :

%	=	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“	2 000
498 „Debitori“			1 800
239 „Adaos comercial“			200

498 „Debitori“	=	%	200
		430 „Decontări cu bugetul statului“	160
		501 „Cheltuieli de circulație“	40

— Lipsa de 3 000 lei, adaos 10 % se înregistrează astfel : 1 000 lei se încadrează în perisabilități :

%	=	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“	1 000
501 „Cheltuieli de circulație“			900
239 „Adaos comercial“			100

2 000 lei se impută vinovaților :

%	=	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“	2 000
498 „Debitori“			1 800
239 „Adaos comercial“			200

498 „Debitori“	=	%	200
		501 „Cheltuieli de circulație“	20
		430 „Decontări cu bugetul statului“	180

— Lipsa de 1 000 lei preț cu amănuntul, adaos 10 % se înregistrează pe cheltuielile de circulație :

%	=	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“	1 000
501 „Cheltuieli de circulație“			900
239 „Adaos comercial“			100

— Lipsa de 2 000 lei preț cu amănuntul, adaos 10 %. Se încadrează în perisabilitățile de 3 000 lei :

%	=	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“	2 000
501 „Cheltuieli de circulație“			1 800
239 „Adaos comercial“			200

— Lipsa de 10 000 lei preț cu amănuntul, adaos 10% este datorată unor calamități naturale. Se suportă de întreprindere din rezultatele financiare :

%	=	231 „Mărfuri în unitățile cu amănuntul“	10 000
750 „Profit și pierderi“			9 000
239 „Adaos comercial“			1 000

Conform proceselor-verbale de verificare a casei se înregistrează următoarele diferențe :

— plus la casă de 25 lei :

300 „Casa“	=	430 „Decontări cu bugetul statului“	25
------------	---	-------------------------------------	----

— minus la casă de 70 lei :

498 „Debitori“	=	300 „Casa“	70
----------------	---	------------	----

CAPITOLUL VII

BILANȚUL CONTABIL ȘI CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERI

1. IMPORTANȚA ȘI FUNCȚIILE BILANȚULUI

Gestiunea financiară a agenților economici (societate comercială sau regie autonomă) impune ca, periodic, activitatea acestora să fie sintetizată și supusă unei analize de fond în cadrul adunărilor generale, consiliilor de administrație și organelor fiscale de specialitate, avînd ca bază informațională conturile și sinteza lor anuală, prin intermediul *bilanțului contabil*.

Potrivit reglementărilor în vigoare toți agenții economici cu personalitate juridică întocmesc și raportează anual bilanțul contabil, contul de profit și pierderi și anexele la bilanț, inclusiv raportul de gestiune pentru închiderea exercițiului financiar.

Bilanțul contabil ca procedeu al metodei contabilității cuprinde un sistem de indicatori ce caracterizează la un moment dat elementele constitutive ale patrimoniului fiecărui agent economic sub aspectul componenței materiale și al surselor de formare a acestora, precum și rezultatele financiare obținute în urma desfășurării activității economico-financiare.

Datorită conținutului sintetic și generalizator, informațiile de bilanț permit o privire de ansamblu asupra situației economico-financiare a societății comerciale la un moment dat, cunoașterea modului în care s-au realizat obiectivele activității și a indicatorilor din bugetul de venituri și cheltuieli, precum și rezultatele financiare obținute în perioada raportată.

Prin gruparea elementelor patrimoniale în bilanț, după structură și destinație, precum și după proveniență se poate cunoaște; structura capitalurilor atrase în circuit și raportul dintre acestea, modalitatea de finanțare a activității, lichiditatea și trezoreria societății, se poate determina starea de stabilitate, precum și riscul falimentului.

Bilanțul, ca modalitate de prezentare a datelor, ca și prin utilizarea care i se dă, îndeplinește următoarele funcții: de generalizare a datelor; de analiză și de cunoaștere (desfășurare) a activității societății; de control.

Funcția de generalizare a datelor și de informare izvorăște din necesitatea de a grupa datele din conturi după asemănări comune într-un număr restrîns de indicatori care să ofere o imagine de ansamblu asupra activității desfășurate și asupra patrimoniului societăților, precum și rezultatelor obținute. Toate informațiile din bilanț reprezintă indicatori utilizați în procesul de conducere. Pentru ca bilanțul să-și realizeze pe deplin funcția de informare, datele și informațiile sale trebuie să îndeplinească o serie de condiții cum sînt: realitatea, exactitatea, corelația și comparabilitatea datelor.

Realitatea informațiilor din bilanț se asigură prin respectarea principiilor de evaluare a elementelor patrimoniale și a surselor. Exactitatea datelor bilanțului este asigurată de preluarea acestora din contabilitate.

Corelațiile datelor din bilanț au în vedere posibilitatea stabilirii unui raport între activele imobilizate și cele circulante, între datele de la începutul și sfârșitul anului, ca și între informațiile cuprinse în bilanț și în anexele sale, precum și cele din bugetul de venituri și cheltuieli.

Funcția de analiză este o continuare și amplificare a funcției de informare. Funcția de analiză se bazează pe evidențierea factorilor care au influențat asupra fenomenelor și proceselor reflectate prin indicatorii din bilanț și anexe și a mărimii acestor influențe. Funcția de analiză se realizează prin verificarea corelațiilor care trebuie să existe între posturile, grupele și capitolele bilanțului și anexele la bilanț (cunoașterea modului cum este gestionat patrimoniul, cum sînt folosite fondurile, achitarea obligațiilor).

Funcția de analiză are în vedere utilizarea bilanțului în clasificarea deciziilor găsindu-și concretizare în raportul de gestiune în care se analizează toți indicatorii economico-financiar efectivi sub aspectul abaterii față de prevederile din bugetul de venituri și cheltuieli și a factorilor care i-au determinat.

Funcția de control constă în posibilitatea oferită de bilanț de a urmări modul cum societatea comercială respectă obligațiile fiscale și față de terți și cum s-a gestionat patrimoniul.

2. STRUCTURA BILANȚULUI

Pentru a reflecta în bilanț patrimoniul (capital) sub dublu aspect al componenței materiale și a surselor de formare, bilanțul se prezintă sub forma unui tabel sau situație cu două părți : activ și pasiv. În *activ* se înscriu elementele patrimoniale după componența lor, sub aspectul materialității și al destinației în cadrul proceselor economice, iar în *pasiv* sînt înscrise sursele, adică modul de dobîndire a activelor (capitalului).

Din punct de vedere juridic activul reprezintă mijloacele materiale și bănești ca obiecte de drepturi și obligații iar pasivul, drepturile și obligațiile titularului de patrimoniu asupra activului. Activele patrimoniale și sursele de formare înscrise în bilanț cu o anumită sumă poartă numele de *posturi de bilanț*. Posturile sînt de activ cînd se înscriu bunuri și drepturi de creanță în activ și posturi de pasiv cînd se înscriu sursele de formare a acestora în pasiv.

a. **Activele societății comerciale** se împart în două categorii în funcție de durata imobilizării (frecvenței normale de revenire în forma inițială de disponibilitate bănească) în active imobilizate și active circulante.

● **Activele imobilizate** reprezintă plasamentele financiare pe timp mai îndelungat și din această cauză mai poartă numele și de *capital fix*. La prima întrebuintare nu se înlocuiesc.

Activele imobilizate sau capitalul fix sînt ordonate la rîndul lor în următoarele grupe :

— *active imobilizate corporale* (mijloace fixe, terenuri și investiții în curs de execuție) ;

— *active imobilizate necorporale* (totalitatea cheltuielilor făcute pentru înființarea unității, pentru desfășurarea activității de cercetare științifică proprie, achiziționarea de licențe și patente de fabricație ;

— *active financiare* se referă la plasamentele de resurse financiare în valori mobiliare emise de alte societăți, titluri de participare sub formă de acțiuni și obligații în scopul obținerii de dividende sau dobândă și pentru a fi ușor valorificate la bursă. Aceste active nu se amortizează deoarece nu se uzează și nu-și pierd treptat din valoare. Eventualele deprecieri ca urmare a oscilațiilor cursului lor de la bursă se pot acoperi pe seama unor rezerve constituite de societatea comercială așa după cum creșterea cursului valorilor deținute, sporește în caz de vânzare capitalul fix și deci capitalul social.

● *Activele circulante* reprezintă plasamentele pe timp mai mic de un an, deci revin în forma inițială de disponibilitate bănească într-o perioadă mai mică de un an.

Activele circulante sînt ordonate, la rîndul lor, în 3 grupe în funcție de ritmul de recuperare inițială la disponibilități bănești :

— *stocuri de exploatare*, care cuprind stocurile de materii prime și materiale, produse finite, mărfuri și ambalaje, adică a valorilor circulante stabile ;

— *decontări*, valori realizate în termen scurt, care cuprind creanțele asupra terților, reprezentate prin efecte de comerț, debitori, clienți, disponibilități bănești și plasamente.

Tot în activul bilanțului sînt cuprinse *vărsămintele, prelevările și pierderile din profit*.

b. *Posturile de pasiv* reflectă diferite resurse financiare pe care societatea comercială le atrage în circuit pentru procurarea activelor necesare desfășurării activității.

În pasiv sînt cuprinse următoarele *categorii de (resurse) surse* :

● *Surse proprii, capital propriu* sub formă de *posturi* :

— *capital social* (constituit prin aportul asociațiilor sau acționarilor) ;

— *fonduri proprii* (fondul de rezervă, fondul de investiții, fondul de participare la profit, fondul pentru acțiuni sociale, fondul de cercetare, alte fonduri) ;

— *rezerve și finanțări* ;

● *Obligații*, respectiv datoriile pe termen scurt față de terți :

— *furnizori* ;

— *creditori* ;

— *decontări cu bugetul statului, cu bugetul asigurărilor sociale, dividende de plată* ;

● *Credite și împrumuturi de la bancă pe termen scurt, mijlociu și lung* ;

● *Profit și subvenții*.

La întocmirea bilanțului contabil se va ține seama de o serie de *reguli* :

— Datele raportate prin bilanț trebuie să fie cumulate de la începutul anului pînă la sfîrșitul perioadei de raportare.

— Datele posturilor înscrise în bilanț trebuie să corespundă cu cele înregistrate în contabilitate și cu situația reală a elementelor patrimoniale, stabilită pe baza inventarierii.

— Prevederile din anexele la bilanț trebuie să corespundă cu cele din bugetul de venituri și cheltuieli.

Întocmirea bilanțului la sfîrșitul perioadei de gestiune este precedată de o serie de lucrări pregătitoare, după cum urmează :

— Înregistrarea în contabilitatea curentă a tuturor operațiilor economico-financiare, cu ajutorul sistemului de conturi ;

— verificarea exactității înregistrării operațiilor în conturile sintetice și analitice cu ajutorul balanței de verificare a conturilor respective ;

— efectuarea inventarierii bunurilor, a drepturilor și a obligațiilor societăților comerciale în vederea stabilirii situației reale a patrimoniului la data respectivă. Diferențele constatate în urma inventarierii se regularizează și se înregistrează astfel: lipsurile sînt considerate ca ieșiri de active patrimoniale, iar plusurile ca intrări de active.

— După înregistrarea în conturi a diferențelor constatate la inventariere se trece la *calcularea costului efectiv al produselor fabricate* prin stabilirea cheltuielilor și a veniturilor. Pe această bază se *determină rezultatele financiare* consemnate în contul 750 „Profit și pierderi”.

— În vederea concentrării și centralizării datelor din conturi se *întocmește o nouă bilanță de verificare sintetică și analitică*. Soldurile conturilor stabilite în bilanță servesc pentru completarea posturilor bilanțului contabil.

Întocmirea bilanțului prin completarea posturilor sale — de activ și pasiv — se face pe un formular tipizat.

Concomitent cu întocmirea bilanțului contabil se completează *anexele la bilanț și raportul de gestionare a patrimoniului*.

3. CORELAȚIILE DINTRE ACTIVELE IMOBILIZATE, ACTIVELE CIRCULANTE ȘI CAPITALURILE PROPRII ȘI OBLIGAȚII

Între sursele de formare a capitalului din pasivul bilanțului și diferite grupe de active circulante și imobilizate se stabilesc unele relații (reguli) mai generale (corelații). Activele imobilizate să se constituie pe seama capitalurilor permanente pentru a nu se crea greutatea de plată a obligațiilor la scadență. Activele imobilizate să fie mai mici decît capitalul permanent (capital propriu și împrumut pe termen lung) pentru a se putea acoperi pe seama diferenței, activele circulante sub formă de stocuri.

Prin analiza activelor patrimoniale se determină raportul optim dintre imobilizări (capital fix) și activele circulante care trebuie să asigure permanent echilibrul financiar și utilizarea optimă a capitalului, deci realizarea unei activități rentabile. Capitalul circulant trebuie să fie bine dimensionat astfel încît să asigure utilizarea completă a capitalului fix (activelor mobilizate). Un capital circulant (active circulante) prea mic, permite utilizarea incompletă a activelor imobilizate, iar un capital circulant prea mare conduce la imobilizarea capitalului societății comerciale în stocuri, deci la micșorarea profitului.

Acest raport este optim cînd rata rentabilității este mare, adică are o viteză de rotație a capitalului social corespunzător. Aceasta presupune că activele mobilizate s-au stabilit corespunzător față de activele circulante, determinate prin raportul :

$$\text{rentabilitate} = \frac{\text{profit}}{\text{capital social}}$$

Deci, raportul dintre capitalul fix (cf) și capitalul circulant (cc) este optim atunci cînd $\frac{P}{cf + cc}$ este maxim, dar $cc > 0$.

Tot pe baza analizei posturilor din activul și pasivul (pe orizontală) bilanțului se determină :

— *gradul de solvabilitate* al societății comerciale, adică capacitatea agentului economic de a acoperi prin elemente patrimoniale de activ existente în



conturi sau exigibile în termen scurt (creanțele societății), elementele de pasiv exigibile pe termen scurt (obligățiile).

$$Kl = \frac{Epats}{Eppts} = \frac{\text{materiale} + \text{produse finite} + \text{mărfuri} + \text{clienți} + \text{disponibil în bancă} + \text{debitori interni pe termen scurt}}{\text{furnizori} + \text{creditori} + \text{decontări cu bugetul statului} + \text{decontări privind asigurările sociale} + \text{alte obligații}}$$

În care :

Kl — reprezintă coeficientul lichidității ;

$Epats$ — elemente patrimoniale active pe termen scurt ;

$Eppts$ — elemente patrimoniale pasive pe termen scurt.

Coeficientul solvabilității (Ks) arată capacitatea societății comerciale de a acoperi din capitalul social, creditorii pe termen mijlociu și lung :

$$Ks = \frac{cs}{cm + cs} = \frac{\text{capital social}}{\text{creditori pe termen mijlociu și lung} + \text{capitalul social}}$$

Acest coeficient arată că solvabilitatea este bună când se situează între 40% și 60%, iar limita minimă este de 30%. Când coeficientul este 1 înseamnă că agentul nu are obligații și nici acțiuni finanțate prin credite, deci se autofinanțează.

Capacitatea de plată (Kp) reflectă posibilitatea acoperirii din disponibilul de la bancă și din casă a obligațiilor (datoriilor) exigibile :

$$Kp = \frac{dp + dc + de}{pc + pr} = \frac{\text{disponibil la bancă} + \text{disponibil în casă} + \text{debitori exigibili}}{\text{plăți curente} + \text{plăți restante}}$$

Tot pe baza datelor din bilanț se poate determina *randamentul utilizării capitalului social* de către societate în perioada raportată, adică *rentabilitatea* (r)

$$r = \frac{pn}{cs} = \frac{\text{profitul net}}{\text{capital social}}$$

Rentabilitatea este o formă de bază a eficienței economice. Rentabilitatea reflectă capacitatea agenților economici de a acoperi cheltuielile efectuate pentru producerea și desfacerea bunurilor economice și de a obține un surplus, denumit profit.

Rentabilitatea se exprimă în : *mărimi absolute* și reflectă mărimea profitului. Se determină : scăzând din veniturile realizate cheltuielile aferente pentru obținerea acestora

$$P = V - Ch$$

— *mărimi relative*, sub forma ratei rentabilității, ca în exemplul precedent :

$$r = \frac{P}{cf + cc}$$

În condițiile economiei de piață rentabilitatea este criteriul esențial ce stă la baza adoptării deciziilor economico-financiare ; în funcție de aceasta, agenții economici hotărăsc continuarea sau restrângerea activității.

Când acest nivel al rentabilității se situează la nivelul dobânzilor bancare sau al Casei de Economii și Consemnațiuni, înseamnă că societatea comercială are o rentabilitate bună.

Un alt indicator care se poate determina pe baza informațiilor din bilanțul contabil și situațiile anexe la bilanț este *viteza de circulație a activelor circulante*.

$$\text{număr de rotații} = \frac{\text{costurile mărfurilor vândute}}{\text{valoarea stocului mediu}}$$

Numărul de rotații arată de câte ori se rotește stocul mediu de active circulante pentru a realiza volumul desfacerilor (cifra de afaceri). Cu cât numărul de rotații este mai mare, cu atât activitatea desfășurată este mai eficientă, deoarece cu același volum de active circulante se poate realiza un volum mai mare de desfaceri de mărfuri și, respectiv, un profit mai mare.

Viteza de rotație se exprimă și în durata rotației, adică numărul de zile cât durează o rotație

$$dz = \frac{\text{număr de zile din trimestru, an, lună}}{\text{număr de rotații}}$$

4. CONTUL „PROFIT ȘI PIERDERI”

Contul „Profit și pierderi” euprinde rezultatele financiare (profit și pierderi) obținute din activitatea unității, adică soldurile creditoare ale conturilor 600 și 601, precum și repartizarea acestora potrivit dispozițiilor legale.

Contul de profit și pierderi furnizează date referitoare la : rezultatele financiare din activitatea de bază și din alte activități ;

— cheltuielile care, potrivit legii, se scad din veniturile încasate (taxe pentru folosirea terenurilor) ;

— cheltuielile cu pregătirea profesională și practica în producție (burse pe bază de contract pentru elevii de la licee și școli profesionale) ;

— sumele plătite pentru contractele de cercetare, avînd ca obiect : programele prioritare de interes național, creșterea calității, elaborarea de produse noi etc., neincluse în cheltuielile de producție sau circulație ;

— comisioanele plătite agenților economici cu activități de comerț exterior ;

— cheltuielile de protocol, reclamă și publicitate ;

— alocațiile pentru copii suportate de agenții economici ;

— sumele suportate din venituri pentru constituirea fondului de rezervă și alte fonduri speciale potrivit reglementărilor legale ; .

— sumele suportate din venituri pentru donații în scopuri umanitare, cît și pentru sprijinirea unor activități culturale și sportive ;

— fondul de premiere a salariaților ;

— profitul sau pierderea rezultate din alte operații (amenzi și penalizări, calamități, comenzi anulate, scăderea creanțelor prescrise, scăderea debitorilor insolvabili și dispăruți, scăderea creanțelor litigioase).

Profitul net reflectat în acest cont (rezultat prin scăderea din profitul evidențiat în contul 750 a impozitului pe profit din contul 430) se repartizează pentru :

— fondul de participare a salariaților la profit ;

— fondul de dezvoltare ;

— vărsăminte la buget din profitul net ;

— dividende de plătit statului, altor societăți, precum și acționarilor și asociaților.

Pentru aprofundarea analizei activității economico-financiare pe bază de bilanț se folosesc alături de contul „Profit și pierderi” și anexele la bilanț.

Anexele la bilanț cuprind o serie de situații în care se prezintă date și informații analitice privind principalele aspecte ale activității desfășurate în perioada raportată, concretizate în indicatori economico-financiar.

Anexele la bilanț sînt completate atît pe baza datelor și informațiilor din conturile sintetice și analitice, cît și a celor din bugetul de venituri și cheltuieli.

Anexele la bilanț se compun din mai multe formulare comune tuturor agenților economici, și anume :

- *veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare ;*
- *fondurile agenților economici ;*
- *cheltuielile care se scad din veniturile încasate ;*
- *impozite și taxe datorate și vărsate în perioada 1.I—31.XII ;*
- *pagube materiale ;*
- *încasări și plăți în valută ;*
- *diferențe favorabile rezultate din reevaluarea stocurilor ;*
- *producția, cheltuielile și rezultatele activității.*

Potrivit Legii 31/1990, administratorii societății comerciale trebuie să prezinte cenzorilor cu cel puțin o lună de zile înainte de data ținerii adunării generale, Raportul de gestiune pentru închiderea exercițiului financiar.

Din raportul administratorului nu pot să lipsească referiri cu privire la :

- realizarea sarcinilor privind ținerea la zi și corectă a contabilității ;
- faptul că operațiile economico-financiare privind exercițiul expirat au fost consemnate în documente legale și contabilizate corect ;

- faptul că s-au respectat regulile cu privire la întocmirea bilanțului, adică posturile înscrise în bilanț corespund cu datele înregistrate în contabilitate puse de acord cu situația reală a elementelor patrimoniale pe baza inventarului ; că nu s-au efectuat compensări între conturile bilanțiere și nici între veniturile și cheltuielile contului de profit și pierderi ; nu s-au efectuat deturări de fonduri ;

- concluzile rezultate din analiza creanțelor obligațiilor, a sumelor prescrise și măsurile dispuse de societate ;

- situația creditelor și a altor împrumuturi ale societății, garanția acestora, posibilitățile de rambursare și efectele asupra activității analizate, precum și a celei viitoare ;

- preliminarile și rezervele constituite, precum și temeiul legal al acestora ;

- contul de profit și pierderi reflectă fidel veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare ale perioadei raportate ;

- propunerile privind destinația profitului net sînt în conformitate cu dispozițiile legale ;

- obligațiile față de bugetul statului au fost corect stabilite și vărsate ;

- măsurile propuse pentru bunul mers al societății.

5. METODA CONTABILITĂȚII ȘI PROCEDEELE SALE

Obiectul contabilității îl constituie reflectarea și controlul în expresie valorică a existenței, mișcării și transformării mijloacelor economice, a surselor din care acestea provin, a proceselor generate de circulația mărfurilor și a rezultatelor obținute din activitatea desfășurată potrivit cerințelor economiei de piață.

La nivelul societății comerciale obiectul contabilității include întregul său patrimoniu, format din totalitatea bunurilor economice și a surselor lor de formare, pe care contabilitatea le reflectă sub aspectul stării (mărimii la un moment dat), al mișcării și al transformării lor, determinate de procesele economice, precum și a drepturilor și obligațiilor ce se creează prin folosirea acestora.

Contabilitatea societății comerciale are următoarele sarcini :

- urmărirea îndeplinirii indicatorilor din bugetul de venituri și cheltuieli și fundamentarea pe baza lor a programului privind perioada următoare ;
- asigurarea gestionării corecte a totalității bunurilor economice existente în unitățile comerciale, în scopul apărării integrității patrimoniului și creșterii profitului ;

- realizarea de economii la consumurile de muncă vie și materializată, concretizată în reducerea cheltuielilor de circulație și sporirea profitului ;

- informarea permanentă a conducerii societății comerciale asupra situației patrimoniale, în scopul adoptării unor decizii corespunzătoare.

Metoda contabilității cuprinde ansamblul de procedee, de principii și de reguli folosite pentru studiul obiectului. Între obiectul și metoda contabilității există o legătură de condiționare reciprocă : obiectul arată ce trebuie studiat, iar metoda arată cum trebuie studiat.

Procedeele folosite de metoda contabilității pot fi :

- procedee specifice disciplinelor economice și
- procedee specifice contabilității.

Dintre *procedeele comune disciplinelor economice* se pot menționa : documentarea, evaluarea, calculația, inventarierea.

Documentarea reprezintă informarea temeinică pe baza documentelor, privitor la operațiile economice din întreprindere și la situația patrimoniului în vederea înregistrării acestora în contabilitate. În documente se consemnează toate datele și informațiile privitoare la operațiile economice și numai pe baza lor se pot face înregistrările în evidența contabilă.

Evaluarea înseamnă exprimarea în etalon bănesc a mijloacelor, a proceselor și a surselor economice. Prin utilizarea evaluării se realizează aducerea la un numitor comun a tuturor elementelor patrimoniale și se poate face însumarea și centralizarea mijloacelor și proceselor economice.

Calculația constă în folosirea operațiilor aritmetice în scopul stabilirii unor indicatori, prețuri, coeficienți, în vederea înregistrării mijloacelor și proceselor economice în contabilitate, precum și a rezultatelor obținute.

Inventarierea constituie procedeul de constatare faptică la anumite perioade de timp, a elementelor patrimoniale, în vederea comparării cu datele scriptice înscrise în contabilitate, pentru determinarea minusurilor și plusurilor din gestiune și stabilirea răspunderii gestionare.

Procedeele specifice metodei contabilității sînt : contul, balanța de verificare, bilanțul.

Contul reprezintă un procedeu specific metodei contabilității, cu ajutorul căruia se urmărește și se înregistrează valoric și uneori cantitativ existența și mișcarea elementelor patrimoniale proceselor economice și surselor de formare, în mod cronologic și într-o formă sistematică.

Balanța de verificare reprezintă procedeul prin intermediul căruia se controlează exactitatea sumelor înregistrate în conturi într-o perioadă de timp și se realizează centralizarea înregistrărilor din evidența contabilă.

Bilanțul constituie procedeul cu ajutorul căruia se prezintă la un moment dat, în etalon valoric, totalitatea elementelor patrimoniale ale unei întreprinderi.

prinderi și rezultatele obținute. Prin intermediul bilanțului se realizează generalizarea, centralizarea și sistematizarea datelor contabile referitoare la situația economică și financiară a unei societăți comerciale.

Între procedeele enunțate în ceea ce privește folosirea lor, există o strînsă legătură și o influență reciprocă. Ele se folosesc într-o succesiune logică în funcție de scopul urmărit.

6. INTERDEPENDENȚA DINTRE CONTURI, BALANȚA DE VERIFICARE ȘI BILANȚ

Între conturi, balanța de verificare și bilanț, există o strînsă interdependență.

La începutul perioadei de gestiune, existențele din activul și pasivul bilanțului sînt preluate de conturi ca solduri inițiale.

La sfîrșitul perioadei de gestiune după ce s-au verificat înregistrările în conturi cu ajutorul balanțelor de verificare se întocmește bilanțul contabil pe baza datelor din conturi, respectiv soldurile finale ale conturilor se trec ca posturi în activul sau în pasivul bilanțului.

CUPRINS

Clasa a IX-a	3
Cap. I. Patrimoniul agenților economici și evaluarea elementelor patrimoniale	3
1. Patrimoniul sub raport economic și juridic	3
2. Activele agenților economici	5
3. Capitalurile proprii și obligațiile agenților economici	11
4. Cheltuielile și veniturile agenților economici	16
5. Evaluarea elementelor patrimoniale ale agenților economici	18
6. Procesele economice din societățile comerciale	21
7. Structura patrimoniului, procesele economice și rezultatul activității economice — obiect al contabilității	22
Cap. II. Documentele de evidență	25
1. Importanța documentelor de evidență	25
2. Structura documentelor de evidență	25
3. Clasificarea documentelor de evidență	26
4. Întocmirea, verificarea, corectarea și păstrarea documentelor	27
Clasa a X-a	35
Cap. III. Contul și dubla înregistrare	35
1. Bilanțul contabil — mijloc de reflectare a dublei reprezentări a elementelor patrimoniale	35
2. Influența operațiilor economico-financiare asupra elementelor patrimoniale din bilanț	37
3. Contul — importanța și elementele sale	42
4. Formele și funcțiile contului	44
5. Reguli de funcționare a conturilor	45
6. Dubla înregistrare și corespondența conturilor	49
7. Analiza contabilă a operațiilor economice și formula contabilă	51
8. Clasificarea conturilor	54
9. Planul de conturi	62
10. Reflectarea în conturile sintetice și analitice a principalelor operații economico-financiare	63
Cap. IV. Registrele și formele de înregistrare contabilă	119
1. Registrele contabile	119
2. Formele de înregistrare contabilă	122
Cap. V. Balanșele de verificare	134
1. Importanța și felurile balanșelor de verificare	134
2. Metodologia întocmirii balanșelor de verificare și identificarea erorilor	137
Cap. VI. Inventarierea patrimoniului	147
1. Necesitatea și importanța inventarierii	147
2. Felurile și etapele inventarierii	148
3. Reflectarea în contabilitate a diferențelor constatate la inventariere	152
Cap. VII. Bilanțul contabil și contul de profit și pierderi	154
1. Importanța și funcțiile bilanțului	154
2. Structura bilanțului	155
3. Corelațiile dintre activele imobilizate, activele circulante și capitalurile proprii și obligații	157
4. Contul „Profit și pierderi”	159
5. Metoda contabilității și procedeele sale	160
6. Interdependența dintre conturi, bilanșele de verificare și bilanț	162

Coli de tipar : 10,25. B.T. : 24.08.1992.
Format : 16/70×100 / Apărut : 1992.
Plan : 20 292 / 151 / 1992.

Tiparul executat la
Imprimeria „Oltenia” — Craiova
B-dul Măreșal Ion Antonescu, 102
ROMANIA



ISBN 973-30-2241-1

